

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

**La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de
fabricación**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Director

Ramón Falcón y Tella

Madrid, 2015

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

**LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS OBJETO DE LOS IMPUESTOS
ESPECIALES DE FABRICACIÓN**

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ

Licenciado en Derecho

2015

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO



TESIS DOCTORAL

**LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS OBJETO DE LOS IMPUESTOS
ESPECIALES DE FABRICACIÓN**

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ

Licenciado en Derecho

Director: PROF. DR. D. RAMÓN FALCÓN Y TELLA

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

**LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS OBJETO DE IMPUESTOS
ESPECIALES DE FABRICACIÓN**

ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ

Licenciado en Derecho

Director: PROF. DR. D. RAMÓN FALCÓN Y TELLA

ÍNDICE

ÍNDICE.....	5
ABSTRACT.....	13
ABREVIATURAS	15
I. CONSIDERACIONES GENERALES.....	19
A. Delimitación del objeto de estudio.....	19
B. Una primera aproximación al denominado régimen suspensivo de IIEE y a su contexto normativo	29
C. Naturaleza jurídica de los IIEE	41
D. Régimen jurídico de los IIEE.....	46
1. El llamado régimen suspensivo.....	52
a. Fundamento del régimen suspensivo.....	52
b. ¿Un régimen suspensivo supranacional o veintiocho regímenes suspensivos diferentes?.....	53
2. Los impuestos especiales y el principio constitucional de prohibición de conficatoriedad	56
3. Peculiaridades en la delimitación del hecho imponible de los impuestos especiales.....	63
a. El hecho imponible en los iiee de fabricación y sus particularidades	63
b. La fabricación dentro del territorio de la Comunidad	67
c. La importación.....	75
4. A propósito de las particularidades del hecho imponible y el devengo en los IIEE de fabricación	78
a. Supuestos de no sujeción y exenciones. Consideraciones generales	78
b. Devengo y sujetos pasivos	101

c. Deveg y exigibilidad.....	120
d. Supuestos de salida de fábrica o depósito fiscal sin devengo del IIEE.....	123
e. Hecho imponible y devengo en los IIEE: Recapitulación.....	127
4. El gravamen en destino	129
5. Tipo impositivo	137
6. Repercusión.....	143
7. Devoluciones	147
Con carácter general, los procedimientos de devolución de cuotas satisfechas por impuestos especiales que tienen, para su resolución, un plazo máximo de seis meses	148
G. Ámbito territorial interno.....	152
H. Circulación intracomunitaria y régimen suspensivo	153
I. Oficinas gestoras	154
J. Código de actividad y establecimiento (CAE) y Código Administrativo de Referencia (ARC)	154
K. Inscripción en el registro territorial.....	156
K. Los establecimientos en los que se opera con productos sujetos a impuestos especiales	159
1. Fábricas	160
2. Depósitos fiscales.....	162
a) Requisitos para su autorización	167
a) Sobre la posibilidad de reintroducción en fábrica o depósito fiscal	169
3. Depósito de recepción	174
4. Receptores autorizado	178
5. Almacén fiscal.....	179
6. Obligaciones contables y de identificación de los establecimientos.....	181
7. Recapitulación sobre los operadores en los impuestos especiales de fabricación	182
 II. CIRCULACIÓN EN RÉGIMEN SUSPENSIVO DE IMPUESTOS ESPECIALES	
186	
A. Concepto de régimen suspensivo	186
B. Procedimientos	189
C. Inicio y fin de la circulación.....	199

D. Documento administrativo electrónico. Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales (EMCS). Documento administrativo de emergencia.....	202
1. Circulación sin documento de acompañamiento.....	213
2. Algunas ventajas del EMCS.....	216
E. Obligaciones de los expedidores y receptores.....	220
F. La circulación y tenencia en el ámbito territorial interno.....	223
1. Validez de los documentos de circulación	224
a. Subsanación de los documentos de circulación.....	227
b. Sanción en caso de no subsanación	228
2. Las marcas fiscales como medio de acreditación de pago del impuesto	233
3. Finalidad comercial. Exclusión de marcas fiscales.....	235
4. Justificación de la circulación y tenencia.....	240
5. Las ventas en ruta.....	244
6. Reexpedidores.....	247
III. ULTIMACIÓN DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO.....	249
A. Consideraciones preliminares	249
B. Con devengo	255
1. Salida a consumo	255
2. Mermas no autorizadas	255
a) Pérdidas dentro de fábricas y depósitos fiscales.....	258
b) Pérdidas en la circulación.....	258
B. Sin devengo	261
1. Mermas autorizadas	263
2. Exportación.....	263
a. Régimen general	263
b. La exportación y el ámbito objetivo de los impuestos especiales de fabricación	273
c. Exportación de productos compensadores.....	281
d. Devoluciones por exportación	283
3. Llegada a destino en otro Estado miembro.....	284
1. La asistencia mutua.	288

2. Irregularidades en la circulación intracomunitaria: No acreditación (remisión)	293
4. Entregas en Canarias.....	294
5. Entregas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares	303
6. Destrucción total o pérdida irremediable	303
IV. Circulación fuera del régimen suspensivo de impuestos especiales.....	305
1. Ventas a distancia.....	307
a. Concepto y características	307
b. Devolución del impuesto	312
c. Garantías	314
d. Acreditación.....	315
2. Envíos garantizados.....	316
a) Concepto y características	316
b) El receptor autorizado	317
c) Devolución del impuesto	318
e) Garantías.....	321
d) Acreditación	322
3. Similitudes y diferencias entre ambos sistemas	322
4. Algunas cuestiones problemáticas en la circulación fuera del régimen suspensivo	325
5. Documentos de circulación: Especial referencia a los albaranes de circulación	326
6. Circulación sin documento de circulación	328
C. Reintroducción en fábrica o depósito fiscal	329
D. Cambios de destino	332
V. LA CIRCULACIÓN Y TENENCIA POR PARTICULARES DE PRODUCTOS	
ADQUIRIDOS EN OTRO ESTADO MIEMBRO: OTRA MODALIDAD DE	
CIRCULACIÓN FUERA DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO	334
VI. IRREGULARIDADES EN LA CIRCULACIÓN INTRACOMUNITARIA .	339
A. Concepto de irregularidad. El impuesto se devenga en el lugar de comisión de la	
misma, y en caso de falta de prueba, en origen	339

B. Irregularidades en la circulación intracomunitaria: Modalidades	343
C. Recapitulación sobre las irregularidades en la circulación intracomunitaria	353
VII. GESTIÓN DEL IMPUESTO. PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCIÓN DE LOS IIEE DE FABRICACIÓN	355
VIII. CONTROLES EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES	361
A. La prestación de garantía	364
1. Fabricantes:	366
2. Titulares de depósitos fiscales:	367
3. Titulares de fábricas y depósitos fiscales que expidan productos en régimen suspensivo con destino al ámbito territorial comunitario no interno:	369
4. Titulares de almacenes fiscales:	371
5. Depósitos de recepción:	375
6. Representantes fiscales:	376
7. Expedidores registrados	377
B. Los controles contables en los IIEE de fabricación. Una especial referencia al impuesto sobre el alcohol	387
C. Tratamiento de las diferencias en libros de contabilidad	392
IX. INFRACCIONES Y SANCIONES	395
A. Infracciones tributarias graves	397
B. Infracciones tributarias leves	404
C. Sanciones accesorias	406
X. ALGUNAS CONSIDERACIONES PARTICULARES SOBRE DETERMINADOS IMPUESTOS ESPECIALES Y MEDIOAMBIENTALES ..	408
A. La reforma de los impuestos especiales efectuada por Ley 28/2014. Contextualización	408
B. La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales	416
1. Introducción. Principio constitucional de no confiscatoriedad	416
2. Consideraciones generales sobre los IIEE	420
3. Impuesto especial sobre el tabaco, el alcohol y los hidrocarburos	426

4. Los tributos medioambientales.....	431
5. A modo de conclusión.....	441
C. El Impuesto sobre la Electricidad	445
1. El impuesto sobre la Electricidad como impuesto especial. Régimen jurídico hasta 1 de enero de 2015	446
2. El nuevo régimen jurídico del Impuesto sobre la Electricidad	452
a. Consideraciones generales	452
b. Régimen jurídico	454
C. A modo de conclusión	465
D. Algunas consideraciones a propósito de la fiscalidad de los hidrocarburos. El derogado impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) y la STJUE 27.2.2014, as c-82/12.....	469
E. Los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas en la doctrina reciente del TS	477
1. Disposiciones comunes a los impuestos sobre el Alcohol y bebidas alcohólicas	477
2. Ámbito objetivo y tipos impositivos	483
3. Base imponible.....	489
4. Sobre las pérdidas legalmente admisibles	491
5. Conclusiones	494
F. A propósito de la incardinación del Impuesto sobre Primas de Seguros en los impuestos especiales	497
G. Acerca del régimen jurídico del llamado «impuesto sobre la matriculación».....	500
H. El impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y el principio de que «quien contamina paga»	503
I. ¿Un nuevo Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica?.....	506
XI. TRATAMIENTO EN EL IVA DE LOS PRODUCTOS EN RÉGIMEN SUSPENSIVO	513
A. A propósito del denominado IVA asimilado a la importación: Una visión tras la reforma fiscal llevada a cabo por Ley 28/2014	513
I. INTRODUCCIÓN	524

II. ANTECEDENTES	532
III. CONSIDERACIONES PRELIMINARES: LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS IMPORTACIONES DE BIENES	537
IV. IMPORTACIÓN DE BIENES.....	544
A. Naturaleza y hecho imponible importación de bienes	544
B. Concepto de importación de bienes	545
C. El hecho imponible importación <i>stricto sensu</i>	555
V. IVA ASIMILADO A LA IMPORTACIÓN	560
A. Origen y naturaleza jurídica del denominado IVA asimilado a la importación ..	560
B. El hecho imponible del <<IVA asimilado a la importación>>	564
1. Las salidas de los bienes de determinadas áreas exentas	567
a. Zonas Francas y depósitos francos	568
b. Depósito temporal	570
c. Plataformas de perforación o de explotación.....	571
2. El abandono de los bienes que procedan de los siguientes regímenes aduaneros y fiscales comprendidos en el art. 24 de la Ley del IVA.	572
a. De entre los regímenes aduaneros el art. 24 LIVA recoge los siguientes:	573
b. De entre los regímenes fiscales el art. 24 de la Ley del IVA recoge los que siguen:.....	591
3. Algunas consideraciones sobre el art. 19 5º de la Ley del IVA	594
4. Algunas cuestiones problemáticas en la aplicación del IVA asimilado a la importación.....	600
a. Sobre la no expedición de producto objeto de los IIEE de fabricación.....	600
b. Requisitos para la exención del art. 19 5º a la salida de fábrica o depósito fiscal	601
5. ¿IVA asimilado a la importación o IVA asimilado a una operación interior?..	604
C. El depósito distinto del aduanero: Productos en régimen suspensivo de IIEE	609
D. Régimen suspensivo <i>versus</i> depósito distinto del aduanero	613
E. Sujetos pasivos	619
F. La base imponible en el depósito distinto del aduanero. Tipo impositivo	624
1. El valor en aduana. Exclusiones.....	634

2. Conmixti3n de productos objeto de los IIEE de fabricaci3n	638
G. Exenciones. Requisitos	641
H. El devengo del IVA en las denominadas operaciones asimiladas a las importaciones.....	642
I. Importaciones de bienes que se vinculen al r3gimen de dep3sito distinto del aduanero.....	644
J. Liquidaci3n y pago del impuesto	648
K. Prestaci3n de garant3as	658
L. La liquidaci3n del IVA asimilado a la importaci3n en Espa3a: STS de 12 de enero de 2012. Problem3tica.....	659
1. Introducci3n	659
2. Origen de la controversia y normativa aplicable.....	666
3. El valor de mercado de la entrega a los efectos del art. 79.1 de la ley del IVA. 671	
4. El IVA a la importaci3n en los productos petrol3feros.....	678
5. Sobre el tratamiento novedoso del derecho a la deducci3n en las operaciones asimiladas a las importaciones desde la sts 12 de enero de 2012	684
6. Sobre el c3mputo de los intereses de demora en la sts de 12 de enero de 2012. 691	
7. Reflexi3n final	693
XII. CONCLUSIONES	695
JURISPRUDENCIA	718
IIEE	718
IVA	721
DOCTRINA ADMINISTRATIVA	723
BIBLIOGRAF3A	725

ABSTRACT

Manufacturing at Community level and the importation of products subject to manufacturing excises within the territorial area of the European Union, are transactions subject to such taxes. The manufacturing excise becomes, therefore, chargeable when the products leave the factory or, where appropriate, at the final tax warehouse where duty suspension arrangement ends. Since that very moment, when taxes are already accrued, the marketing chain begins, through stockists and retailers until arriving to the final consumer. The duty suspension arrangement is applicable while products are in the factory in which they were manufactured or when they are in their tax warehouse, as well as during transport between the factories and tax warehouses, regardless of whether those products were carried across different Member States.

The relevant tax rates of excise duties are regulated differently in each Member State, except for the minimum rates forecasts which are uniform in all of them. In the last few years, the rates of excise duties and environmental taxes have both increased gradually in our country, however the low specific importance of the mentioned environmental taxes in our legislation compared to the other Member States. On the other hand, it would be possible to increase tax pressure on tobacco and alcohol, which would result in higher revenues for the Treasury while avoiding the negative externalities that its use produces in people.

From my point of view, the exclusion of the Tax Electricity of the common system of manufacturing duties and its specific regulation within the excise duties are both positive, as long as the regulation of the mentioned Tax has become simpler, since the differences caused by the non-harmonization of the excise duty suspension arrangement on electricity and the circulation of the electricity by cables instead of trucks or boats have disappeared in the Law No. 28 of 2014.

ABREVIATURAS

AAC	Arancel Aduanero Común
AAC	Arancel Aduanero Común
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
ARC	Código Administrativo de Referencia
Art.	Artículo
CA	Código Aduanero Comunitario aprobado por Reglamento (CEE) núm. 2913/1992, de 12 de octubre (LCEur\1992\3275)
CAE	Código de Actividad y Establecimiento
CAM	Código Aduanero Modernizado aprobado por Reglamento (CE) núm. 450/2008, de 23 de abril (LCEur\2008\857)
CAU	Código Aduanero de la Unión aprobado por Reglamento (UE) 952/2013, de 9 de octubre (LCEur 2013\1409)
CE	Constitución española
Cfr.	Confróntese
Cit.	Citado
DDA	Depósito distinto de los aduaneros
DUA	Documento Único Administrativo
ECS	Sistema Electrónico de Control de Exportación (<i>Export Control System</i>)
EM	Exposición de Motivos
EMCS	Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales (<i>Excise Movement and Control System</i>)
FJ	Fundamento jurídico
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>
GLP	Gas licuado de petróleo

IDTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
IIEE	Impuestos especiales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIIEE	Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales (RCL 1992\2787)
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (RCL 2003\2945)
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (RCL 1992\2786)
NC	Nomenclatura Combinada
NCTS	Sistema Informatizado para los Movimientos de Tránsito (<i>New Computerised Transit System</i>)
Núm.	Número
OMC	Organización Mundial del Comercio
Cit.	Citada
Párr.	Párrafo
RA	Reglamento (CEE) núm. 2454/1993, de 2 de julio, de aplicación del Código Aduanero Comunitario (LCEur 1993\3180).
RAE	Real Academia Española
RDDA	Régimen de depósito distinto de los aduaneros
RIIEE	Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales (RCL 1995\2212)
RIVA	Real Decreto 1624/1992, de 29 diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica otras normas tributarias (RCL 1992\2834)
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Abreviaturas

STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado de 25 de marzo 1957 ratificado por Instrumento de 13 de diciembre 2007 sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (consolidado según Tratado de Lisboa) (RCL 2009\2300)
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TR	Texto Refundido
UE	Unión Europea
Vid.	Véase
Vol.	Graduación alcohólica o grado alcohólico volumétrico

**LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS OBJETO DE IMPUESTOS
ESPECIALES DE FABRICACIÓN**

I. CONSIDERACIONES GENERALES

A. Delimitación del objeto de estudio

Los impuestos especiales de fabricación constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de determinados bienes¹, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. El impuesto especial, como afirma FALCÓN, pasa además a computarse dentro de la base imponible del IVA, lo que es lógico ya que el producto sacado a consumo (y que por tanto ha pagado un impuesto especial) tiene incorporado un mayor valor añadido que el producto que está todavía en la fábrica o depósito; al igual, por ejemplo, que el producto transportado al punto de venta tiene un mayor valor añadido que el producto antes de ese transporte².

¹ Como señala FALCÓN en, *La técnica de los impuestos especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Quincena fiscal, nº.12, 2011, (Editorial) (consultado en www.aranzadigital.es), <<en el caso de los hidrocarburos lo que se quiere gravar es únicamente su uso como carburante (es decir, para quemar en un motor) o combustible (es decir, para calefacción), lo que excluye el uso como materia prima (por ejemplo, para fabricar otros hidrocarburos o derivados), o en procesos de cogeneración de electricidad y calor, o en reducciones químicas o en procedimientos metalúrgicos. En el caso del tabaco, el consumo que se quiere gravar es el hecho de fumar, lo que excluye el tabaco para mascar o el utilizado con fines industriales o agrícolas. Y en el caso del alcohol y bebidas alcohólicas, el objeto del impuesto es el consumo humano por ingestión, es decir los tradicionalmente llamados <<usos de boca>>, con exclusión por tanto de los demás usos, como por ejemplo el alcohol utilizado para fabricar medicamentos o productos de limpieza, el utilizado en droguería o perfumería, o el vino utilizado para fabricar vinagre>>.

² DE LA PEÑA VELASCO, G., y otros, *Sistema Fiscal Español (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 4.ª ed., Iustel, 2012, p. 350. Vid. en este sentido art. 78.Dos. 4º de la Ley del IVA el cual establece que <<La base imponible del impuesto estará constituida por el importe

Se indica, en este sentido, en la Exposición de Motivos de la Ley 38/92³ que <<Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica⁴ que grave selectivamente estos consumos [...]>>⁵.

total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: [...] 4º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte>>.

³ La Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales derogó a su antecesora la Ley 45/1985, de 23 de diciembre. A su vez la Ley 45/85 sustituyó a la Ley 39/1979 de 30 de noviembre, cuyo antecedente inmediato era el Decreto 511/1967, de 2 de marzo.

Las profundas modificaciones derivadas del mercado interior hicieron aconsejable respecto de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, promulgar una nueva ley reguladora de esta parte de la imposición indirecta que, como se indica en la EM de la Ley 38/92 <<adaptada a la nueva normativa comunitaria, respete en lo posible la estructura actual e introduzca todas las mejoras que la experiencia ha puesto de manifiesto, con el fin de que la gestión de estos impuestos produzca los menores costes indirectos posibles a los sectores afectados, al tiempo que asegure la eficacia de su gestión>>.

⁴ Nótese, que la adaptación legislativa de los impuestos especiales al IVA, al mercado único y a las Directivas comunitarias se ha llevado a cabo por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales y con posterioridad por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

⁵ Continúa la EM, haciendo clara referencia a la segunda parte del párrafo 2º del art. 2 de la LGT que establece que << Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para

No obstante, como acertadamente a mi juicio indica ESCOBAR LASALA, <<no se puede considerar que estos impuestos tengan una finalidad exclusivamente extrafiscal. El aspecto recaudatorio es tenido en cuenta si se considera que los tipos impositivos se fijan teniendo en cuenta la poca elasticidad de la demanda de estos productos, de tal modo que el aumento de precio que genera el impuesto no perjudique la recaudación; no se trata de los tipos prohibitivos que hubieran debido establecerse si la finalidad de estos impuestos fuera ser, exclusivamente, instrumentos de políticas no fiscales>>⁶.

el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución>>.

De este modo el gravamen de los consumos específicos de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, cumplen –establece la EM de la Ley 38/92- <<además de una función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etcétera>>.

Vid. por todos sobre el elemento extrafiscal de los impuestos especiales en ALONSO GONZÁLEZ L.M., *Los impuestos especiales como tributos medioambientales*, en *Derecho del medio ambiente y administración local* (coord. ESTEVE PARDO, J.), 2ª ed., Fundación Democracia y Gobierno Local (primera edición en la Fundación), Madrid, 2006 el subapartado <<3.1. *Fundamento de los impuestos especiales* >>.

Sobre el carácter extrafiscal indica el autor, que es difícil admitir la presencia real de un fin extrafiscal cuando el examen del articulado de las leyes que se aplican revela la práctica inexistencia de disposiciones concretas que permitan su puntual cumplimiento (*op. cit.*, p. 237) [...]. <<Es una coartada moral porque, como habrá ocasión de comprobar, apenas unos leves retazos quedan en el Derecho positivo aplicable como plasmación concreta de tan altas miras (*op. cit.*, p. 238)>>.

⁶ ESCOBAR LASALA, J. J., *Tratamiento de las mermas y pérdidas en la normativa de los impuestos especiales*, Impuestos, Tomo II, 1990, p. 111.

En el presente trabajo de investigación, de entre los impuestos especiales⁷, <<accisas>> en su denominación comunitaria, se tratará un aspecto específico de los mismos fundamentalmente concerniente a los impuestos especiales de fabricación: la circulación intracomunitaria y con terceros países y su problemática jurídica. El régimen general de circulación, de entre la totalidad de los impuestos especiales de fabricación, es aplicable a los relativos al alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco. A dichos impuestos especiales de fabricación armonizados, se les aplica íntegramente lo dispuesto en la Directiva 2008/118/CE del Consejo⁸, <<sin que ello impida la introducción de

⁷ Son impuestos especiales: los Impuestos Especiales de fabricación, el Impuesto Especial sobre la Electricidad, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (conocido como <<impuesto de matriculación>>) y el Impuesto Especial sobre el Carbón.

⁸ En virtud el principio de efecto directo, las normas contenidas en las directivas comunitarias pueden ser directamente invocadas por los administrados ante sus órganos jurisdiccionales nacionales siempre y cuando los preceptos de las directivas sean suficientemente claros y precisos. El principio de efecto directo es aplicable además, en el supuesto de que lo establecido en la directiva en cuestión no haya sido debidamente desarrollado en el Derecho interno.

En la sentencia del TJCE de 4 de diciembre de 1974, as.41/74 *Van Duyn*, resuelve favorablemente sobre una petición dirigida al Tribunal de Justicia planteada por la Chancery Division de la High Court of Justice de Inglaterra , con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, indicando que una Directiva del Consejo <<es directamente aplicable, de modo que otorgue a los individuos derechos que pueden alegar ante los Tribunales en un Estado miembro>>.

Sobre el efecto directo se señala en la citada STJCE que, en particular, cuando las autoridades comunitarias han impuesto a los Estados miembros, por medio de una Directiva, la obligación de adoptar un comportamiento determinado, el efecto útil de dicho acto quedaría debilitado si se impidiera que los justiciables la invocasen ante los órganos jurisdiccionales nacionales y que estos la tuvieran en cuenta como elemento del Derecho comunitario.

Los fundamentos de la doctrina de la primacía se sienta por el Tribunal de Justicia en la Sentencia Costa/ENEL, de 15 de junio de 1964 (Asunto 6/64) y, sobre todo en Asunto Simmenthal (Sentencia de 9 de marzo de 1978, Asunto 106/77). En virtud de este principio, los órganos jurisdiccionales internos están obligados a inaplicar por su propia autoridad -esto es, sin esperar a la derogación y sin plantear cuestión de inconstitucionalidad, que solo daría lugar a una dilación

otros gravámenes sobre determinadas prestaciones de servicios, siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y no den lugar, en el comercio intracomunitario, a formalidades relativas al cruce de fronteras>> como se indica en la EM de la Ley de IIEE⁹. Esto es, en los supuestos en los que los productos sujetos a impuestos especiales puedan estar gravados con otros impuestos indirectos que persigan una finalidad concreta, los mismos no deben tener el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios ni, como es lógico, contravenir ninguno de los principios del mercado único.

En este sentido, tal y como se indica en el apartado 2 del art. 1 de la Directiva 2008/118¹⁰, los Estados miembros pueden imponer a los productos sujetos a

indebida-toda norma interna incompatible con el Tratado o con una disposición comunitaria dotada de eficacia directa.

⁹ En esta misma línea se indica en el punto (4) de la EM de la Directiva 2008/118 que <<Los productos sujetos a impuestos especiales pueden estar gravados con otros impuestos indirectos que persigan una finalidad concreta. En tales casos, no obstante, y para no menoscabar la utilidad de las normas comunitarias en materia de impuestos indirectos, es indispensable que los Estados miembros se atengan a determinados elementos esenciales de esas normas>>.

Esta potestad conferida a los Estados miembros ha sido aprovechada por nuestro legislador para introducir en el ordenamiento, por ejemplo el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o el impuesto sobre Primas de seguro.

¹⁰ La Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre, establece un régimen general de los impuestos especiales y deroga Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero que establecía el régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. En los considerandos de la Directiva 2008/118/CE se pone de manifiesto el carácter armonizador de la misma indicando que <<Las condiciones para gravar con impuestos especiales los productos regulados por la Directiva 92/12/CEE (en lo sucesivo, <<los productos sujetos a impuestos especiales>>) han de mantenerse armonizadas a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior>>.

impuestos especiales otros gravámenes indirectos¹¹ con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Las normas impositivas comunitarias aplicables a los IIEE o el IVA no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones¹².

Son impuestos especiales de fabricación tal y como establece el art. 2 de la Ley 38/92, de IIEE¹³:

1. Los siguientes impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:

¹¹ Sobre el carácter indirecto de los Impuestos especiales de fabricación, es representativo que como se establece en el art. 18.1 de la Ley: << Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan, así como a prestar garantías para responder del cumplimiento de sus obligaciones tributarias>>.

¹² Vid. en este sentido también entre otros muchos ejemplos la EM de la Directiva 2003/ 96, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (LCEur 2003\3588) (11) al señalar que << Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. A este respecto, podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra>>.

¹³ Vid. con carácter general para un estudio pormenorizado de cada uno de estos impuestos GONZÁLEZ-JARABA, MANUEL, *El sistema de impuestos especiales en España*, Marcial Pons, 2007; CASTAÑEDA CASADO; E.; en AAVV, *Fiscalidad Práctica 2013: Impuestos Especiales, IVA e Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales* (dir. ARNÁIZ ARNÁIZ, T.), Lexnova, 2013, pp.

a) El Impuesto sobre la Cerveza, b) El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, c) El Impuesto sobre Productos Intermedios y d) El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas.

2. El Impuesto sobre Hidrocarburos y

3. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Nótese que, en virtud del art. 3.2 de Ley 28/2014, de 27 de noviembre (RCL\2014\1582)¹⁴, el Impuesto sobre la Electricidad deja de ser un impuesto especial de fabricación al que le eran aplicables con carácter general las disposiciones comunes de dichos impuestos contenidas en los arts. 2 a 19 de la LIIIE con ciertas particularidades, que venían a completar las disposiciones comunes de los IIEE de fabricación, en atención a la consideración de la electricidad como un bien inmaterial.

De acuerdo con el tenor literal del art. 2 de la Ley de IIEE hasta la redacción de la Ley 28/2014, el impuesto sobre la electricidad se incardinaba también en los impuestos especiales de fabricación. Parecía, a mi juicio, dicha inclusión un tanto forzada, ya que aunque este impuesto está también armonizado en la Unión Europea tras la entrada en vigor de la Directiva 2003/96, en todo caso la electricidad, no circula en camiones y barcos, sino por cables, y eso introduce algunos cambios que lo separan del resto de gravámenes. Además el grado de la armonización no es el mismo en todos los países de la UE, ya que por ejemplo no en todos los Estados miembros se aplica el régimen suspensivo de la electricidad.

¹⁴ Por la citada Ley 28/2014, de 27 de noviembre tiene lugar la modificación de la Ley 37/1992, de 28-12-1992 (RCL 1992\2786 y RCL 1993\401), del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7-6-1991 (RCL 1991\1459 y 2551), de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28-12-1992 (RCL 1992\2787 y RCL 1993\150), de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29-10-2013 (RCL 2013\1575), por la que establece determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y adopta otras medidas tributarias y financieras.

El impuesto especial de fabricación sobre la electricidad, poco tiene que ver con los mismos, salvo dicho bien inmaterial es producido en fábricas, por lo que parece razonable, a mi juicio, suincardinación de forma autónoma a los impuestos especiales de fabricación¹⁵, en los IIEE *stricto sensu*¹⁶.

¹⁵ Con carácter general en relación con el Impuesto Especial sobre la Electricidad en su regulación previa a la Ley 28/2014, de 27 de noviembre (RCL\2014\1582) por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras; esto es como impuesto especial de fabricación vid. JUÁREZ FERNÁNDEZ-REYES, A.; SOLANA VILLAMOR, F., *El Impuesto sobre la Electricidad*, Carta Tributaria, nº 12, 2001, pp. 1-32; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., *Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: perspectiva interna y comunitaria*, Noticias de la Unión Europea, nº 237, 2004, pp. 69-75; Id., *Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad*, en AA.VV, *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible* (dir. por FALCÓN Y TELLA, R.) 2007, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 77-92; DE MIGUEL CANUTO, E., *El impuesto sobre la electricidad*, Aranzadi, 2007; PEÑA ALONSO, J. L., *Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad*, en AA.VV, *Tratado de regulación del sector eléctrico* (Coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.; SALA ARQUER, J.M.), Vol. 1, Thomson Reuters-Aranzadi, 2009, pp. 829-866; CALVO VÉRGEZ, J., *Impuesto especial sobre la Electricidad. Una revisión de las principales cuestiones conflictivas*, Noticias de la Unión Europea, nº 322, 2011 (Ejemplar dedicado a: El Mercado Común de la electricidad), pp. 149-156; MARTÍN MARTÍN FERNÁNDEZ, I., *El impuesto sobre la electricidad*, en AA.VV, *Los tributos del sector eléctrico* (Coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp. 491-512; FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *El Impuesto Especial sobre la Electricidad en el marco de la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico*, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 887, 2014, p. 6.

Dejando a un lado la nueva configuración jurídica del Impuesto Especial sobre la Electricidad y volviendo a la clasificación de los impuestos especiales, indica ALONSO GONZÁLEZ que uno de los criterios acogidos para la selección de los mismos fue <<evitar que las accisas recaigan sobre productos de primera necesidad o sobre materias primas o productos intermedios de fabricación>>¹⁷.

Por su parte, SANZ SANZ y ROMERO JORDÁN señalan que los impuestos especiales, tal como los conocemos en la actualidad, se introdujeron en el sistema tributario español en enero de 1980 (Ley 39/1979 de 30 de noviembre)¹⁸. Fueron tres las accisas que comenzaron a estar operativas en el sistema fiscal español. Primero, el Impuesto sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas (aguardientes, alcoholes etílicos, cervezas y sidras con más de 15 grados así como vinos de cualquier clase con más de 23 grados). Segundo, un Impuesto sobre el Petróleo y sus Derivados y, por último, un Impuesto sobre las Labores del Tabaco. La incorporación de España a la CEE obligó a reformar la estructura de los impuestos especiales (Ley 45/1985 de 23 de diciembre). De este modo, las accisas vigentes desde 1986 son: el Impuesto sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Sucesivamente fueron creados el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en 1993, el Impuesto sobre Primas de

¹⁶ Vid. sobre el nuevo régimen jurídico, FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *El nuevo régimen jurídico del Impuesto sobre la Electricidad*, Revista Aranzadi Doctrinal, nº. 6 (octubre 2014), 2014, pp. 103-114.

¹⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., en *La armonización de los Impuestos Especiales en la Unión Europea*, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, nº. 1, 1997, p. 97.

¹⁸ En esa fecha, estaban aún vigentes el Impuesto sobre el Lujo, el Impuesto sobre Bebidas Refrescantes o el Impuesto sobre el Uso del Teléfono. Estos impuestos fueron absorbidos, junto al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, por el IVA.

Seguros en 1997 y el Impuesto sobre la Electricidad en 1998. Por tanto, en 1998 queda configurada la estructura de impuestos especiales actualmente vigente¹⁹.

El privilegiado lugar que ocupan los impuestos especiales en el panorama fiscal español en orden a la recaudación de recursos para las arcas del erario, no ha corrido pareja con el estudio dedicado a su régimen jurídico por la doctrina científica y los profesionales del sector en el ámbito público y privado, si bien las contribuciones se han incrementado de forma notable en los últimos años.

En el presente trabajo se investigación, se ha tratado de hacer especial hincapié, en el la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de ámbito comunitario²⁰ en régimen suspensivo (esto es, sin devengo del impuesto) de los impuestos especiales, asimismo como en la evolución del régimen jurídico del Impuesto sobre la electricidad.

También se tratará de forma específica en las páginas de este trabajo, los documentos de acompañamiento (fundamentalmente el documento administrativo electrónico²¹) y los documentos de circulación. Como podrá observarse, la

¹⁹ SANZ SANZ, J.F.; ROMERO JORDÁN, D., *La imposición indirecta en España: Situación y perspectivas de reforma*, en AAVV, *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo* (dir. MARÍN, M., COORD. ELORRIAGA, G.; SANZ, J.F.), FAES, 2013, p. 161.

²⁰ Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco.

²¹ Señala CAPDEVILA FERRERO, C., en *Análisis del Impuesto Especial sobre el Alcohol, sector y recaudación*, FIDE, Asesores Legales y Tributarios, junio 2013 que el documento administrativo electrónico. es el documento electrónico establecido para amparar la circulación intracomunitaria, y sólo se usa cuando el régimen de circulación es el régimen suspensivo.

Este documento se utiliza, desde el 1 de julio de 2013 en la circulación de estos productos en el ámbito territorial interno (península y baleares) además de en el supuesto de concurrencia de una exención o tipo reducido.

normativa comunitaria los regula con rigor, por lo que poco margen de actuación queda a las autoridades nacionales. Al mismo tiempo, dado que las normas comunitarias forman parte de nuestro ordenamiento interno, las mismas ofrecen base positiva suficiente -desde la perspectiva del principio de legalidad- para las normas reglamentarias y circulares que regulan estas cuestiones²².

Finalmente, trataremos algunos temas anexos a la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como el régimen de infracciones y sanciones y de control. En relación con el IVA, se llevará a cabo un estudio pormenorizado del denominado IVA asimilado a la importación y su interrelación, fundamentalmente, con los impuestos especiales, pero también, en la parte que le toca, con el Derecho Aduanero.

B. Una primera aproximación al denominado régimen suspensivo de IIEE y a su contexto normativo

A partir del 1 de enero de 1993, se suprimen fronteras interiores en el ámbito de la Unión Europea. La liquidación en el tráfico intracomunitario del impuesto especial de fabricación que proceda, nótese que a partir de este momento la operación que origina la liquidación ya no se considerara una importación, obedece *mutatis mutandis* a las mismas reglas que las que afectan al tráfico en el interior del país. Por todo ello, el régimen suspensivo se amplía extendiéndose a

²² Ciertamente, como se indica en la STS de 16 marzo 2001 (RJ 2001\7085) <<el principio de colaboración reglamentario corre parejo con el respeto al principio de legalidad, y así lo ha afirmado también esta Sala con reiteración, pero esa colaboración, como dijo la sentencia de 9 de julio de 1999 (RJ 1999, 5140), donde encuentra su campo y es más intensa es cuando en la definición de alguno o algunos de los elementos esenciales del tributo intervienen factores técnicos de compleja determinación>>.

las operaciones entre Estados miembros. Así, quedan sujetas a los impuestos especiales, la fabricación en el ámbito comunitario, la importación y en su caso, introducción, de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial interno de la Unión Europea.

Como afirman FALCÓN Y PULIDO, la supresión de las fronteras fiscales con efectos de 1 de enero de 1993 supuso, en el ámbito comunitario, la interconexión de los distintos depósitos fiscales existentes en los Estados miembros²³. El problema era el mismo que en el IVA (suprimir los controles en frontera) pero la solución ha sido distinta.

Así, se ha ampliado el hecho imponible, que ya no es la fabricación dentro del Estado, o la importación a ese Estado, sino la fabricación en el ámbito comunitario y la importación en la Unión Europea. De esta forma, a partir del 1 de enero de 1993 la circulación en régimen suspensivo puede producirse con destino a una fábrica o depósito autorizado que esté situado en otro Estado, sin que ello

²³ La situación en la que nos encontramos en la actualidad, en relación con la eliminación de los controles físicos en frontera, ya fue anticipada por SOLANA VILLAMOR, F., en *Depósito fiscal versus depósito aduanero*, Impuestos, tomo II, 1989, p. 154. <<Es interesante destacar cómo, con la nueva configuración del depósito fiscal, el sistema tributario español está perfectamente preparado para integrarse en un sistema de interconexión de depósitos fiscales que permita la libre circulación de productos objeto de las accisas, sin realización de controles en fronteras; este sistema formaría parte de un régimen suspensivo a nivel comunitario en el que el circuito, [...] podría iniciarse en cualquier país comunitario, atravesando otro u otros, hasta concluir en el país de consumo, donde el impuesto sería exigible a la salida del último depósito fiscal en que finalizaría el régimen suspensivo, iniciándose el circuito de comercialización con impuesto incorporado, a través de almacenistas y detallistas, hasta llegar al consumidor. La única pieza que falta para completar el sistema es la regulación del intercambio de información que deben efectuar las Administraciones fiscales de los distintos Estados-miembro con el fin de evitar los posibles fraudes>>.

suponga exportación ni importación, ni dé lugar a hecho imponible alguno a efectos de impuestos especiales²⁴.

Hay que observar que del ámbito territorial comunitario a efectos de los impuestos especiales de fabricación se excluyen determinadas partes del territorio de algunos Estados, si bien ello no afecta al aspecto material del hecho imponible, pues como se grava tanto la fabricación como la importación, el hecho imponible en su aspecto material se entiende realizado en todo caso cuando el producto acaba en el ámbito territorial interno²⁵.

El régimen suspensivo de IIEE²⁶, es un régimen interno cuya existencia viene de lejos²⁷, y que desde el año 1993 con la efectiva supresión de los controles en

²⁴ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2010, p. 313.

²⁵ DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...cit.*, p.357. De este modo, un producto fabricado en Francia o Alemania, o importado a través de esos países, puede gravarse en nuestro país, al igual que uno fabricado aquí o importado a través de la aduana española.

²⁶ Vid. sobre el origen del régimen suspensivo, ALONSO GONZÁLEZ, L. A., *Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº. 89, 1996, p. 66, que señala en el apartado <<antecedentes>> del citado artículo doctrinal que, en una norma anterior a la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales (donde normalmente se solía situar la primera manifestación del sistema de suspensión del impuesto en los depósitos fiscales), esto es en el Reglamento de desarrollo de la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, aprobado por el Real Decreto 2554/1980, de 4 de noviembre, ya asomó un precedente indiscutible de depósito fiscal. Se trataba, señala el autor, de los llamados <<depósitos particulares>>, regulados a nivel reglamentario para alcoholes etílicos y productos petrolíferos cuya similitud con los depósitos fiscales es clara. El Reglamento de 1980, en su artículo 36, continúa el autor, se refiere a los depósitos particulares de los fabricantes de alcoholes como locales diferenciados de las fábricas en los que los fabricantes introducen alcoholes <<con el impuesto sin pagar y amparados por guías expedidas directamente de la fábrica matriz a dicho

frontera y el mercado interior²⁸ se ha extendido al ámbito europeo. El régimen suspensivo está regulado fundamentalmente en la Directiva 2008/118 y funciona en toda la UE. El hecho imponible en IIIE es ahora la fabricación en cualquier

almacén>>. Los alcoholes introducidos únicamente pueden ser manipulados para adicionarles trazadores, indicadores o marcadores en la forma establecida por el reglamento. En cuanto a los depósitos particulares de CAMPSA y de los fabricantes o importadores en el impuesto sobre el petróleo, sus derivados y similares, de conformidad con el artículo 146 del mismo reglamento, se utilizarán para la <<distribución y venta de sus productos, sin pago del impuesto hasta la primera venta o entrega que se, realice desde ellos>>.

Vid. a propósito de los monopolios fiscales, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Los monopolios fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, (Estudios de Hacienda Pública), Madrid, 1975.

²⁷ En relación con los impuestos especiales como se indica en DE LA PEÑA VELASCO, G., y otros, *Sistema Fiscal Español...cit.*, p.349, <<a finales del siglo XIX se establecieron, por razones fundamentalmente recaudatorias, los impuestos de alcoholes, del azúcar y sobre la achicoria, a los que a principios del siglo XX se añadió un impuesto sobre la cerveza (para proteger la producción nacional de vino), posteriormente extendido a los jarabes y bebidas refrescantes, así como el impuesto sobre el petróleo y sus derivados y el impuesto sobre el uso del teléfono. Estos impuestos se recogieron en la contribución de Usos y Consumos>>. Vid. también al respecto, el apartado <<aproximación histórica>> en, GONZÁLEZ-JARABA, M., *Los impuestos especiales de ámbito comunitario: (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, LA LEY, 2005, pp. 7-12, donde se indica que, <<el nacimiento moderno de estos tributos (que *de facto*, siempre habían existido en nuestro ordenamiento jurídico, con otras denominaciones y marco fiscal) se produce en el año 1988, cuando por Ley de 26 de junio de 1988 se crea el denominado <<impuesto especial sobre alcoholes y aguardientes>>, gravándose tanto la producción como la importación, y configurándose la base imponible mediante el volumen de alcohol real (es decir, el volumen de líquido alcohólico obtenido en los aparatos de fabricación o presentado a despacho de importación a la temperatura de 15°)>>.

²⁸ Vid. por todos sobre el mercado interior, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., *El establecimiento del mercado interior: rasgos característicos en Comentarios a la Constitución Europea* (coord. GARRIDO MAYOL, V., GARCÍA COUSO, S., ALVAREZ CONDE, E., Vol. 3, (Políticas comunitarias, las finanzas de la Unión), Tirant lo Blanch, 2004, pp. 143-156

país de la UE (y la importación desde terceros países) pero el impuesto se devenga donde y cuando el producto salga a consumo. Por ejemplo, un whisky fabricado en Reino Unido que se vende en España da lugar a un devengo en España, aunque el hecho imponible se ha realizado en el Reino Unido²⁹. Este es un mecanismo nuevo y original para evitar ajustes fiscales en frontera³⁰.

Nótese, a título ejemplificativo sobre cómo, con carácter general, funciona el régimen suspensivo, conforme a las disposiciones reguladoras de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre de Impuestos Especiales y su Reglamento de desarrollo (Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio), el siguiente supuesto de hecho. Por ejemplo, centrándonos en la cerveza como producto objeto de los IIEE, son supuestos de sujeción al Impuesto la fabricación e importación de cerveza. En el caso de la fabricación, el devengo del Impuesto no se produce en el momento en que la misma tiene lugar sino en el de su salida de fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo (artículo 7.1) y, por lo general, su exigibilidad permanece suspendida (artículo 4.27) hasta la salida de fábrica del producto obtenido para su comercialización porque, se entiende, que solo en ese momento queda incorporado definitivamente al mercado para su comercialización. Por este

²⁹ Indica RÍOS RODRÍGUEZ, H., en *Los impuestos especiales...cit.p.119*, en el epígrafe <<Proceso histórico de formación de los Impuestos Especiales: Una mirada atrás>> que los mismos <<En Roma fueron empleados de forma abundante>>.

³⁰ Cabría afirmar, por todo lo dicho, que los impuestos sobre consumos específicos originariamente nacen, algunas ocasiones, como sustitutivos del arancel que gravaba los mismos productos cuando se importaban del exterior. El número reducido de sujetos que intervienen en su fabricación, importación, distribución y venta, la facilidad para la identificación del producto, su demanda general y estable, la existencia de circuitos de producción y distribución conocidos y relativamente "separados", etc., contribuyen a mantener una tributación especial y autónoma basada en un rígido control que, inspirado en buena dosis en los controles aduaneros, sería, de otro modo a mi juicio, muy difícil de generalizar a todos los productos objeto de los mismos.

motivo, cuando el producto fabricado retrasa su incorporación al mercado, por ejemplo, en los casos en que es objeto de traslado por el fabricante a otras fábricas de destino que se encargarán de su posterior comercialización, el régimen suspensivo del devengo del Impuesto queda prolongado hasta tanto no se produzca la salida del alcohol de la citada fábrica de destino para su efectiva comercialización³¹

A partir del 1 de enero de 1993, sobre las bases establecidas por el Acta Única Europea (1986) la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales queda garantizada. La circulación de mercancías sin que se sometan a controles

³¹ Cfr. STSJ de Andalucía núm. 337/2010 de 24 mayo (JUR 2011\139309). En consecuencia, añade la citada sentencia, cuando el producto fabricado (la cerveza) se pone en circulación con su transporte por carretera, como el devengo del Impuesto queda suspendido hasta el momento de su salida de la fábrica de destino porque es entonces cuando se entiende incorporado el producto definitivamente en el mercado, la Ley del Impuesto y sus disposiciones de desarrollo, exigen que su traslado o transporte vaya acompañado por los documentos administrativos que reglamentariamente quedan establecidos (artículo 15.7).

Nos encontramos, en este caso, ante uno de los supuestos tasados –concretamente el del art. 7.1 a) de la Ley-de salida de fábrica o depósito fiscal en régimen suspensivo; esto es sin devengo del impuesto.

De este modo establece el art. 7.1 que <<el Impuesto se devengará>>:

En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

- a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.
- b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación.
- c) A uno de los destinatarios exentos del pago de impuestos especiales de fabricación.

entre las fronteras, en la CEE primero y la UE después³², tiene como consecuencia la desaparición de los ajustes fiscales en frontera.

Como afirma SOLANA VILLAMOR, la recepción de los productos, procedentes de otros Estados miembros de la UE, en una fábrica o en un depósito fiscal ofrece la notable ventaja, con respecto a otros procedimientos de circulación intracomunitaria, de que los productos pueden permanecer en régimen suspensivo, tras la recepción, en el establecimiento, sin que se produzca el devengo del impuesto hasta el momento de la salida. Con ello, no solo se generará un ahorro financiero al retrasarse el pago del impuesto hasta un momento próximo al de la repercusión del mismo, sino que se hace posible la salida de los productos en régimen suspensivo con destino, por ejemplo, a otra fábrica o depósito fiscal, o a la exportación, así como la salida de los productos con destinos que permitan la aplicación de un supuesto de exención o de un tipo reducido³³.

La propia complejidad estructural de los Impuestos Especiales, indica la STS de 20 junio 2011 (RJ\2011\5488), y las especiales singularidades de los productos gravados objeto de un elevadísimo consumo y cuya comercialización suele deparar grandes beneficios³⁴, hacen que una de las características de la regulación

³² Esta segunda denominación (Unión Europea) surge a raíz del Tratado de la Unión Europea, también conocido como Tratado de Maastricht, por ser esta última la ciudad donde se firmó el 7 de febrero de 1992.

³³ SOLANA VILLAMOR, F., *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (II)*, Carta tributaria. Monografías, nº. 186, 1993, p.2.

³⁴ Los beneficios para las arcas públicas obtenidos como consecuencia de los impuestos especiales, constituyen por lo tanto, un importante instrumento de financiación tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas. En este sentido Vid. en relación con la financiación autonómica, GRAU RUIZ, M.A., *La posible utilización de los impuestos especiales en el sistema de financiación autonómica: consideraciones a luz del concierto autonómico del País Vasco*, La Ley:

de la materia sea el exhaustivo e importante control administrativo de los productos que se someten a gravamen. Uno de los aspectos en los que se desarrolla este control es en el de la tenencia y fabricación de estos productos, al punto que es la propia normativa aplicable la que va a determinar los lugares en los que cabe su depósito o fabricación, y ello en una doble perspectiva, el control de la actividad en sí y el control de los locales tanto por parte de la Inspección, como por la Intervención. Con ello se va a hacer posible controlar los productos en cualquier momento de la cadena productiva, procurando finalmente gravar su consumo. Control que, lógicamente corresponde a los órganos responsables de la gestión del impuesto, no al propio interesado.

Finalmente, en relación con el Derecho Comunitario en su vertiente de Derecho derivado, en el presente trabajo de investigación se hará especial mención a la Directiva 2008/118 que establece un régimen general de los impuestos especiales y deroga Directiva 92/12/CEE³⁵. En este sentido, cabe recordar de acuerdo con el párrafo tercero del art. 288 del Tratado sobre el Funcionamiento de la UE³⁶ que

Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, nº. 4, 2001, pp. 1360-1375; DE PABLOS ESCOBAR, L., GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., *Los impuestos Especiales y la Financiación autonómica análisis de los efectos sobre la equidad*, Revista de estudios regionales, nº. extra 66, 2003, pp. 261-280; MARTÍNEZ LAGO, M. Á., *La financiación de las Comunidades Autónomas y la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Cataluña*, Revista de información fiscal, nº 102, 2010, pp. 49-69; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., Aspectos controvertidos en el futuro sistema de financiación autonómica en La financiación autonómica en los estatutos de autonomía / (coord. PITA GRANDAL, A.M., ANEIROS PEREIRA, J.), Marcial Pons, 2008, pp. 239-258.

³⁵ La Directiva 2008/118 deroga a su predecesora, la Directiva 92/12/CEE que establecía el régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

³⁶ Tratado de 25 de marzo 1957, ratificado por Instrumento de 13 de diciembre de 2007 (consolidado según Tratado de Lisboa) (RCL 2009\2300).

<<La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios>>³⁷. De este modo, en general las Directivas y en particular las de armonización fiscal, requieren normas internas de ejecución³⁸. Se

³⁷ Es por ello, que cabría señalar que tanto las Directivas de armonización fiscal como la doctrina que resulta de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas tienen un valor preeminente sobre cualquier otro cuerpo legal o jurisprudencial interno.

³⁸ Vid. en relación con la armonización en los impuestos especiales, entre otros, SALGADO PEÑARREDONDA, C., *España y la armonización de los derechos de accisas de los diez países de la comunidad económica europea*, Noticias CEE, nº. 24, 1987; SOLANA VILLAMOR, F., *El proceso de armonización de los tipos impositivos en los Impuestos Especiales*, Noticias CEE, nº. 79-80, 1991, pp.131-135; Id., *La armonización de los elementos estructurales de los Impuestos Especiales. Comentarios a la Directiva 12/1992 (I)*, Carta Tributaria. Monografías, nº. 160, 1992, pp. 1-10; Id., *La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la directiva 12/1992 (y II)*, Carta tributaria. Monografías, nº. 161, 1992, pp. 1-8; Id., *Armonización de los impuestos especiales*, en AAVV., XXXVIII y XXXIX Semanas de Estudios de Derecho Financiero, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, pp. 349-361; ESCOBAR LASALA, J.J., *Perspectiva actual de la armonización comunitaria de los Impuestos Especiales*, Aduanas, nº 374, 1992, pp.11-21; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., *La armonización fiscal de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol contenido en otros productos*, Palau 14: Revista valenciana de hacienda pública, nº. 16, 1992, pp. 25-59; GIL IBÁÑEZ, J. L., *La armonización de los impuestos especiales*, Noticias de la Unión Europea, nº. 113, 1994, pp. 69-78; MAGADÁN DÍAZ, M., *Armonización fiscal de los Impuestos Especiales: una breve referencia a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre*, Impuestos, n ° 15-16, 1994, pp. 28-48; ALONSO GONZÁLEZ, L.A., *La armonización de los Impuestos Especiales...cit.*, pp. 95-124; ALBI IBÁÑEZ, E., *Armonización fiscal europea: balance de situación*, Papeles de economía española, nº. 87, 2001, pp. 33-432; HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., *La armonización fiscal de los impuestos especiales: una visión jurisprudencial*, Estudios de derecho judicial, nº. 143, Consejo General del Poder Judicial, 2007, pp. 213-262; GALÁN SÁNCHEZ, R.M., STJCE 15.6.2006. Heinz van Landewijk-Straatssecretaris van Financiën. As. C-494/04. Disposiciones fiscales-Armonización de las

ha de señalar que, que en todo caso, nos encontramos ante una armonización parcial ya que los tipos³⁹ impositivos aplicables en los Estados miembros son distintos en cada uno de ellos. Lo que sí se ha establecido de forma común es un sistema de tipos mínimos⁴⁰. Además, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, por la idiosincrasia cada uno de los países de la UE a los que le son aplicables las directivas armonizadoras no son los mismos en todos los Estados. Hay por lo tanto, una base común de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación pero esta es limitada.

El ordenamiento comunitario juega por tanto, un importante papel como elemento interpretativo del ordenamiento interno⁴¹, ya que la interpretación de la Ley propia

legislaciones. Directiva 92/12/CC. Impuestos especiales. Sellos fiscales. Sexta Directiva IVA. Artículos 2 y 27. Desaparición de precintas, *Crónica tributaria*, nº. 144, 2012, pp. 228-236.

Vid. sobre las normas armonizadoras aplicables en la actualidad, LAUZURICA VALDEMOROS, J., *Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales*, Taric, 2012, pp.23-67.

³⁹ Otras peculiaridades en virtud del Estado miembro que tomemos como referencia se pueden señalar en materia de exenciones-aunque sea un supuesto aislado dentro de sistema rígido en el ámbito de las exenciones que establece la Directiva 2008/118- así el art. 15.1 de la Directiva 2008/118 establece una prerrogativa para los Estados en este sentido al señalar que << Los Estados miembros podrán eximir de impuestos especiales los productos entregados por establecimientos libres de impuestos y transportados en el equipaje personal de viajeros que se trasladen, por vía aérea o marítima, a un tercer país o territorio>>.

⁴⁰ En este sentido indica la EM de la Ley 38/1992 que <<Esta adaptación de la imposición indirecta a la nueva configuración de la Comunidad como un espacio sin fronteras debe producirse de una forma armonizada para todos los Estados miembros, con el fin de que no se produzcan distorsiones a la competencia, se controlen sus efectos sobre otras políticas comunitarias y se haga posible que los impuestos se recauden por los Estados donde se produzca el consumo>>.

⁴¹ Vid. en relación con la armonización fiscal en los general, entre otros, CAYÓN GALIARDO, A.M.; FALCÓN Y TELLA, R.; DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la*

Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia, Ministerio de Hacienda, 1990; FALCÓN Y TELLA, R., *Observaciones generales sobre los problemas de armonización fiscal en el ordenamiento tributario español*, en *Cuestiones actuales de derecho comunitario Europeo* (Coord. PELÁEZ MARÓN, J.M.), Universidad de Córdoba, 1992, pp. 123-136; Id., *La armonización fiscal en la jurisprudencia*, en *Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial* (Coord. RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C.; LIÑÁN NOGUERAS, D.J.), Civitas, 1993, pp. 981-1002; Id., *El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea*, *Sistema fiscal español y armonización europea en Curso de verano 1994*, Universidad de Santiago de Compostela (Coord. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.), Marcial Pons, 1995, pp. 33-54; GÓMEZ CASTAÑEDA, J., *Armonización fiscal y convergencia económica en el proceso de Unión Europea: un balance actual*, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 41, nº. 216, 1991, pp. 1151-1174; CARBAJO VASCO, D., *El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea: Las perspectivas actuales*, *Noticias de la Unión Europea*, nº. 204, 2002, pp. 89-98; Id., *La armonización fiscal comunitaria*, en *Síntesis de los últimos trabajos en la materia, Treinta años de integración europea* (Coord. MOLINA DEL POZO, C.F.), Juruá, 2009, pp. 515-526; GARCÍA NOVOA, C., *Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español*, *Noticias de la Unión Europea*, nº. 115-116, 1994, pp. 29-42; ABRIL ABADÍN, E., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, *Presupuesto y gasto público*, nº. 17, 1995, pp. 215-224; CALLE SÁIZ, R., *Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la Unión Europea*, *Hacienda pública española*, nº. Extra 1997, 1997, pp. 125-148; BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *Avances en la armonización fiscal ante la implantación de la moneda única: propuesta de adopción de un código de conducta en el ámbito de la fiscalidad empresarial*, *Quincena fiscal*, nº. 21, 1997, pp. 49-54; VILLAR EZCURRA, M., *La armonización fiscal prevista por el derecho comunitario*, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Vol. 49, nº. 252, 1999, pp. 447-476; Id., *El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal*, en *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa* (Coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.; ADAME MARTÍNEZ, F.; RAMOS PRIETO, J.), Universidad Pablo de Olavide, 2011, pp. 91-100; CALVO SALINERO, R., *Convenios bilaterales y armonización fiscal en la Unión Europea*, en *La armonización legislativa de la Unión Europea*, Dykinson, 1999, pp. 13-26; HERRERA MOLINA, M. A., *Nuevas perspectivas de armonización fiscal (Comentarios a la nota sobre "Panorama sobre el proceso de armonización fiscal" elaborado por el Grupo de intercambio sobre asuntos europeos)*, *Noticias de la Unión Europea*, nº. 187-188, 2000, pp. 85-94; Id., *La armonización fiscal: camino recorrido desde el año 2002*, *Noticias de la Unión Europea*, nº. 232, 2004, pp. 77-

de cada tributo sobre todo en el caso del IVA y de los Impuestos Especiales ha de hacerse, ante todo, de acuerdo con las Directivas comunitarias en la materia. Cabría afirmar, en este sentido, que en esta función de elemento interpretativo del Derecho interno, cualquier norma comunitaria, produzca o no efectos directos, constituye el <<contexto>> necesario de las normas internas en el sentido que da a esta expresión el art. 3.1 del Código Civil⁴².

El régimen común de los aspectos de la regulación de los impuestos especiales de fabricación que están armonizados está garantizado por distintas Directivas del Consejo⁴³ que establecen el marco dentro del cual se ha de desarrollar la

84; MENÉNDEZ MORENO, A., *La armonización fiscal europea: un logro necesario y difícil*, en AAVV, *50 años de la Unión Europea: reflexiones desde la Universidad*, Septem ediciones, 2001, pp. 289-308; RUIZ GARCÍA, J.R., *Las repercusiones del euro sobre la armonización fiscal europea*, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, nº. 6, 2002, pp. 1057-1070; HERRERA MOLINA, P.M.; GRAU RUIZ, M.A., *La armonización fiscal: límites y alternativas*, Impuestos, Año nº. 18, nº. 1, 2002, pp. 374-394; CHICO DE LA CÁMARA, P., *Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria*, en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (Coord. MARTÍN DÉGANO, I., VAQUERA GARCÍA, A., MENÉNDEZ GARCÍA, G.) Vol. 2, Lex Nova, 2005, pp. 2203-2248; CARRASCO PARRILLA, P.J., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, en *Estudios de la Unión Europea* (Coord. ORTEGA ALVAREZ, L., DE LA SIERRA MORÓN, S.), Universidad de Castilla-La Mancha, 2011, pp. 661-683; PÉREZ-PRAT DURBÁN, L., *Tratados de la Unión Europea y armonización y coordinación fiscal*, *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa* (Coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.; ADAME MARTÍNEZ, F.; RAMOS PRIETO, J.), Universidad Pablo de Olavide, 2011, pp. 11-20.

⁴² Así conforme a la dicción literal del apartado 1 del artículo 3 del CC: << Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas>>.

⁴³ En relación con el régimen común cabe citar entre otras, además de la Directiva 2008/118/CE que regula el régimen general de los impuestos especiales, la Directiva 92/83/CEE, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas

normativa nacional. La dimensión y efectos de los aspectos a armonizar, hace deseable que esta sea lograda de forma total a nivel comunitario⁴⁴.

C. Naturaleza jurídica de los IIEE

Los impuestos especiales se configuran como impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes objeto de los IIEE contenidos en el ámbito objetivo de cada uno de ellos.

La exacción de los Impuestos especiales, entre ellos el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas, como tributos indirectos de fase única, ha sido una constante histórica desde la creación por la Ley 19 junio 1904 del Impuesto sobre Fabricación de Alcoholes, que se mantuvo durante su incorporación a la Contribución de Usos y Consumos por el artículo 86 de la Ley de Reforma

alcohólicas (LCEur 1992\3395), la Directiva 92/84/CEE, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. (LCEur 1992\3397), la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (LCEur 2003\3588) y la Directiva 2011/64/UE, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (CEur 2011\1042).

⁴⁴ La Comunidad puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5.3 del Tratado de 7 de febrero 1992 de la Unión Europea (consolidado según Tratado de Lisboa), ratificado por Instrumento de 13 de diciembre 2007 (RCL 2009\2299) el cual establece que << En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva *de los Estados miembros*, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión>> .

Tributaria de 16 diciembre 1940 (RCL 1940\2093 y NDL 16292), y después en los denominados Impuestos sobre el Gasto, y por último en su reforma por la Ley 39/1979, de 30 noviembre (RCL 1979\2895), que dio sustantividad propia a los Impuestos especiales⁴⁵.

Como señala la Exposición de Motivos de la Ley 38/92 << Los impuestos especiales de fabricación se configuran como impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando, en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario>>. La EM de la derogada Ley 45/1985 de 23 de diciembre, de Impuestos especiales señala al respecto se grava en fase única <<la fabricación, elaboración y, paralelamente, la importación⁴⁶, con repercusión obligatoria del gravamen por parte de fabricantes e importadores. Existe, pues, un sujeto pasivo jurídico a quien afecta la obligación sustantiva de hacer efectivo el pago del impuesto a la Hacienda Pública y un sujeto económico que es quien, por vía de repercusión, va a soportarlo>>.

⁴⁵ STS de 29 noviembre 1996 (RJ 1997\2377). Esta sentencia sobre los dos impuestos principales en el ámbito de la imposición indirecta en España, que hace referencia a su respectiva normativa de entonces, en la actualidad derogada, pero plenamente subsumible a las circunstancias actuales señala:<< La Ley 45/1985, de 23 diciembre,[reguladora de los impuestos especiales] ha configurado como dice su Exposición de Motivos, junto con la Ley 30/1985, de 2 agosto (RCL 1985\1984, 2463 y ApNDL 7277), reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sistema de imposición indirecta, al igual que en la Comunidad Económica Europea, «sobre dos figuras básicas: El Impuesto sobre el Valor Añadido como Impuesto General sobre el consumo de bienes y prestaciones de servicios, y los impuestos especiales, conocidos como "accisas" en la CEE, que gravan el consumo de determinados bienes, superponiéndose al IVA, esto es, no excluyéndolo como ocurría con el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas>>>.

⁴⁶ Se grava también la importación con la finalidad de que los productos fabricados en terceros países tengan la misma carga fiscal que aquellos que son fabricados en los Estados miembros. Esto es se grava la importación de productos procedentes del ámbito territorial no comunitario

El art. 1 de la Ley 38/92 de Impuestos especiales cuya rúbrica es <<Naturaleza de los impuestos especiales>>⁴⁷ establece que <<Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y en su caso introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes [...]>>.

Los impuestos especiales a nivel comunitario son conocidos mediante el término <<accisas>>⁴⁸. Los impuestos especiales o accisas son impuestos indirectos que, además del Impuesto sobre el Valor Añadido y de aquellos impuestos establecidos por la Comunidad, gravan indirectamente el consumo de los productos objeto de dichos impuestos.

Los impuestos especiales, como afirma SOLANA VILLAMOR, son impuestos monofásicos que se satisfacen una sola vez, siendo exigibles, en aras de un menor coste de gestión, en el inicio de los canales de comercialización, es decir, en el momento de la salida de fábrica o de su importación. Se trata de verdaderos impuestos sobre el consumo al que se pretende gravar por la vía indirecta de la repercusión. Sin embargo, en muchos casos transcurre un largo período de tiempo

⁴⁷ Dentro de los Impuestos especiales se encuentran los Impuestos Especiales de Fabricación, los cuales –exceptuando la electricidad– han sido armonizados por la Directiva 2008/118 (alcohol, tabaco, hidrocarburos) y que son tratados en el presente trabajo. Además, son también Impuestos Especiales regulados en la Ley 38/92 y en el Reglamento aprobado por RD1165/1995, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón

⁴⁸ Vid. con carácter general sobre los IIEE, HERNÁN CARRILLO, V., *Los impuestos especiales*, en *Cuadernos de derecho para ingenieros* (coord. POR AGÚNDEZ, M.A.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Vol. 17 (Derecho tributario), La Ley: Iberdrola: Colegio de Ingenieros del ICAI, 2012, pp.203-220.

entre la fabricación y el consumo y entonces no parece justo que el fabricante soporte un impuesto que tardará tiempo en recuperar. Por otra parte, existen determinadas utilidades o consumos de bienes objeto de estos impuestos que no se desean gravar, bien para evitar una doble imposición o bien en razón de su destino concreto. Si el sujeto pasivo es exclusivamente el fabricante del producto en cuestión, su adquisición sin impuesto sólo podría hacerse a él, lo que supone indudablemente una fuerte restricción al funcionamiento normal del mercado. Estos inconvenientes se solucionan en buena medida con la institución del depósito fiscal, con la que se consigue, por un lado, acercar el momento de la exigibilidad del impuesto al de la puesta en consumo y, por otro, aproximar en el lugar y en el tiempo el proveedor con facultad de vender sin impuesto al consumidor que tiene derecho a adquirirlo en tales condiciones⁴⁹.

Los impuestos especiales son tributos monofásicos, ello significa solo puede aplicarse el impuesto una vez, pues lo contrario supondría una doble imposición o un supuesto de enriquecimiento sin causa de la Administración. Si, por ejemplo, el alcohol se ha fabricado en una fábrica o depósito autorizado, el impuesto podrá exigirse cuando sale con destino a alguien que no esté autorizado a recibirlo con exención (para fabricar vinagre) o en régimen suspensivo (otro depósito autorizado), pero sin que en ningún caso el impuesto se exija dos veces, o se aplique sin que exista un consumo gravado.

Por su parte, el art. 23 de la Ley regulador de las <<Disposiciones particulares en relación con Canarias>> en los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas establece que está gravada la introducción en las islas Canarias de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre la

⁴⁹ SOLANA VILLAMOR, F., *Depósito fiscal versus depósito aduanero*, Impuestos, tomo II, 1989, p. 153.

Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas procedentes de otros Estados miembros.

El archipiélago canario, está por tanto gravada la introducción de cerveza, productos intermedios y alcohol y bebidas derivadas, es por ello que se puede considerar canarias como un país que no forma parte del ámbito territorial comunitario no interno. El impuesto se devenga en el momento de su introducción salvo que esta se lleve a cabo en régimen suspensivo a una fábrica o depósito fiscal.

Es por ello que tanto si los productos están fuera del régimen suspensivo y se introducen desde otros Estados Miembros en Canarias como si se encuentran amparados bajo dicho régimen en el momento de la entrada en el archipiélago se devenga el impuesto (salvo el caso citado de los productos que se destinen directamente a una fábrica o depósito fiscal). Lo mismo ocurrirá, como establece, el art. 23.7 de la Ley, si dichos productos se envían fuera del régimen suspensivo desde fábricas o depósitos fiscales situados en la península e Islas Baleares con destino a Canarias.

El presupuesto de la introducción en ámbito territorial comunitario no interno surge como consecuencia de que el hecho imponible en los impuestos especiales es la fabricación cualquiera de los Estados miembros (y la importación de terceros países a cualquiera de los mismos de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación).

Tal y como nos hemos referido ya en, el Acta Única Europea, que a partir del año 1993 configura efectivamente la Unión Europea como un mercado interior, tiene como principal punto característico la eliminación de los controles físicos en

frontera y por lo tanto la consiguiente eliminación de los ajustes fiscales en fronteras.

Como consecuencia de la existencia del mencionado hecho imponible de carácter intracomunitario, durante la circulación de los impuestos especiales de fabricación por el ámbito territorial comunitario no interno la denominación apropiada para las entradas y salidas de dichos productos en los Estados miembros ya no es importación y exportación sino introducción intracomunitaria y expedición intracomunitaria respectivamente⁵⁰⁵¹.

D. Régimen jurídico de los IIEE

Los consumos específicos que se gravan en los impuestos especiales de fabricación tienen ciertas particularidades. Como indica FALCÓN, a diferencia de lo que ocurre en otros impuestos los supuestos de no sujeción y exención, así como los tipos reducidos⁵², no pueden considerarse como una excepción al ámbito normal de aplicación del impuesto, sino como un mecanismo para completar la definición de los consumos que se quieren gravar. Así, por ejemplo, en el caso de los hidrocarburos lo que se quiere gravar es únicamente su uso como carburante

⁵⁰ A raíz del Acta Única Europea y como consecuencia del fracaso del Plan Cockfield y del compromiso de la eliminación de los controles en frontera.

⁵¹ El régimen transitorio del IVA que mantiene la tributación en destino, supone que las operaciones entre Estados miembros tampoco, en la misma línea que ocurre en los IIEE, ya se llamen importaciones y exportaciones sino adquisiciones intracomunitarias y entregas intracomunitarias.

⁵² Nótese como establece el art. 88 de la Ley que mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado se puede modificar los supuestos de no sujeción, las exenciones y los tipos de gravamen del impuesto.

(es decir, para quemar en un motor) o combustible (es decir, para calefacción)⁵³, lo que excluye el uso como materia prima (por ejemplo, para fabricar otros hidrocarburos o derivados), o en procesos de cogeneración de electricidad y calor, o en reducciones químicas o en procedimientos metalúrgicos. En el caso del tabaco, el consumo que se quiere gravar es el hecho de fumar, lo que excluye el tabaco para mascar o el utilizado con fines industriales o agrícolas. Y en el caso del alcohol y bebidas alcohólicas, el objeto del impuesto es el consumo humano por ingestión⁵⁴, es decir los tradicionalmente llamados <<usos de boca>>, con exclusión por tanto de los demás usos, como por ejemplo el alcohol utilizado para fabricar medicamentos⁵⁵ o productos de limpieza, el utilizado en droguería o

⁵³ En este sentido, de acuerdo con la EM de la Ley 38/92 <<la estructura jurídica del impuesto permite la desgravación, bien por exención o mediante devolución, de los productos que no se utilicen como carburante o combustible>>.

En el mismo sentido se pronuncia el DT 2ª al establecer que: << La estructura de las tarifas, los tipos impositivos, los supuestos de no sujeción, las exenciones y la cuantía de las sanciones establecidos en esta Ley podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos de cada año...>>

⁵⁴ Vid. sobre este particular la Consulta a la DGT núm. 52/2000 de 20 enero (JUR 2001\192692) donde se indica que en una industria de Aromas y Sabores para alimentación que pretende fabricar un nuevo aromatizante conteniendo alcohol destinado a su utilización en los sectores de heladería y pastelería, <<lo que resulta relevante desde el punto de vista fiscal es el destino que los aromas reciban a su salida de fábrica. Por consiguiente, para los aromas que se hayan destinado a la fabricación de productos alimenticios y bebidas analcohólicas procederá la devolución de las cuotas satisfechas, siendo, según el artículo 54 del Reglamento, "el titular de la explotación donde se vaya a utilizar el alcohol o las bebidas alcohólicas en los procesos de obtención de los aromatizantes" la persona legitimada para solicitar la devolución del impuesto establecida en el artículo 22.a) de la Ley>>. También Consulta a la DGT 1867/1998 de 1 diciembre (JUR 2001\204092).

⁵⁵ Tal y como establece el art. 42.4 RIIEE está exenta la fabricación e importación de alcohol que se destine a la fabricación de medicamentos. A estos efectos se entiende por medicamento toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades curativas o

perfumería, o el vino utilizado para fabricar vinagre. Esta técnica (un hecho imponible aparentemente muy amplio, que se recorta con supuestos de no sujeción, exención y devolución para limitar el gravamen a lo que realmente se quiere gravar⁵⁶), afirma el autor, se explica por razones antielusorias, pues la

preventivas con respecto a las enfermedades humanas o animales. Se considerarán también medicamentos todas las sustancias o composiciones que puedan administrarse al hombre o al animal con el fin de establecer un diagnóstico médico o de restablecer, corregir o modificar las funciones orgánicas del hombre o del animal. La exención queda condicionada a la distribución del medicamento como especialidad farmacéutica, previa inscripción en el registro correspondiente.

De acuerdo con el art.74.1 Las personas o entidades que precisen utilizar alcohol totalmente desnaturalizado en sus establecimientos deben solicitar la inscripción del establecimiento en que lo vayan a utilizar en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a dicho establecimiento. En la solicitud harán constar el nombre o razón social y NIF del proveedor o proveedores elegidos, así como el CAE del establecimiento o establecimientos desde los que se efectúe el suministro.

El alcohol totalmente desnaturalizado circulará directamente desde el establecimiento del proveedor hasta el de destino. En el establecimiento donde se utilice el alcohol totalmente desnaturalizado, se llevará un libro-registro en el que, diariamente, anotarán, en el cargo el alcohol recibido y en la data el utilizado Nótese finalmente, los detallistas de alcohol estarán autorizados para vender alcohol totalmente desnaturalizado en cantidad no superior a cinco litros.

No obstante, como establece el art. 44.3 LIIIE, la circulación y tenencia de especialidades farmacéuticas y de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22 (bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre), que contengan alcohol total o parcialmente desnaturalizado o alcohol que les haya sido incorporado con aplicación de alguno de los supuestos de exención o devolución previstos en los artículos 22 y 42, no estarán sometidas al cumplimiento de requisito formal alguno en relación con el impuesto especial.

⁵⁶ Vid. al respecto, PIÑA GARRIDO, D., El hecho imponible y el devengo en el Impuesto Especial sobre Alcoholes Etflicos y Bebidas Alcohólicas. (Comentario a la sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, del tribunal constitucional), *Crónica Tributaria*, nº66, 1993, pp. 107-120.

sujeción formal al impuesto (aunque finalmente no nazca obligación de pago alguna) es la que delimita el ámbito de aplicación de los mecanismos de control⁵⁷.

Los impuestos especiales de fabricación, objeto de estudio en el presente trabajo, son impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de determinados bienes determinados en su ámbito objetivo⁵⁸. Como ya hemos señalado tanto los

⁵⁷ FALCÓN Y TELLA, R., La técnica de los impuestos especiales...cit., (consultado en www.aranzadigital.es)

⁵⁸ Para la concreción del ámbito objetivo de los impuestos especiales de fabricación se utilizan referencias a la nomenclatura combinada. Los ámbitos objetivos de los impuestos especiales de fabricación (o productos objeto de los mismos) son los siguientes:

1) Incardinados en los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas: 1.1) En el Impuesto sobre la Cerveza el art. 24 de la Ley que establece al respecto que el ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza está integrado por la cerveza y por los productos constituidos por mezclas de cerveza de malta con bebidas analcohólicas, clasificados en el código de la NC correspondiente, siempre que, en ambos casos, su grado alcohólico volumétrico adquirido sea superior a 0,5% vol.; 1.2) En el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas el art. 27 de la Ley establece al respecto que su ámbito objetivo está integrado por el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas debidamente clasificados con sus respectivos códigos de la NC y siempre que cumplan los requisitos que en dicho artículo se establecen; 1.3) Según el art. 31 de la Ley, tienen la consideración de productos intermedios todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1, 2% vol., e inferior o igual a 22% vol., clasificados en los códigos NC correspondientes, y que no estén comprendidos dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, ni en el del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas. Un ejemplo típico es el Jerez. También se consideran productos intermedios algunos <<vinos de licor>> como son las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta; 1.3) El ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, como señala el art. 36 de la Ley 38/92, está integrado por: a) Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2% vol. clasificados por los correspondientes códigos NC como Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior, superior o igual al 80 % vol, alcohol etílico y aguardientes desnaturalizados de cualquier graduación, aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas.

supuestos de no sujeción⁵⁹ ⁶⁰y exención, como los tipos reducidos, constituyen en los impuestos especiales de fabricación un mecanismo para completar la definición de los consumos que se quieren gravar.

b) Vino, Vermut, las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel); mezclas de bebidas fermentadas y mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22% vol.

c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

2) En relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, se incluyen en el ámbito objetivo del mencionado Impuesto, aquellos productos que se destinen a un uso como combustible o como carburante clasificados en los códigos de NC correspondientes. De acuerdo con el art. 46 de la Ley, regulador del ámbito objetivo del este Impuesto, cabe citar hulla, lignito o turba, aceites crudos de petróleo, gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos, etc.

3) El art. 56 de la Ley establece que a efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco integran su ámbito objetivo: 1. Los cigarros y los cigarrillos; 2. Los cigarrillos; 3. La picadura para liar; 4. Los demás tabacos para fumar.

⁵⁹ Un claro ejemplo de cómo los supuestos de no sujeción completan tal y como establece el art. 20.2 LGT-en este caso reducen- el ámbito objetivo del hecho imponible lo podemos encontrar en los determinados productos intermedios. Los mencionados productos, por sus características en principio formarían parte de dicho ámbito objetivo del hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación, pero tal y como establece el art. 32 de la Ley e: << Además de los supuestos determinados en el artículo 6 de esta ley, no estará sujeta al Impuesto sobre Productos Intermedios, la fabricación de estos productos con las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, cuando la adición de alcohol se efectúe en una cuantía tal que su grado alcohólico volumétrico adquirido no aumente en más del 1% vol., siempre que tal fabricación se realice con cumplimiento de las condiciones que se establezcan reglamentariamente>>.

⁶⁰ Como se indica en DE LA PEÑA VELASCO, G., y otros, Sistema Fiscal Español...cit., p. 355, algunos <<vinos de licor>> (que son aquellos que llevan alcohol de origen vínico, obtenido por destilación, además del que resulta de la fermentación, lo que excluye su consideración como <<vinos>> a efectos del impuesto especial) están no sujetos cuando el grado alcohólico no aumenta más del 1% vol. Ello es así porque los vinos no se gravan realmente (el tipo es de cero euros) y por tanto resultaría injusto que un pequeño incremento de la graduación, como

A partir del 1 de enero de 1993⁶¹, con la supresión de fronteras interiores en el ámbito de la Unión Europea, ya no hay que hacer ningún tipo de discriminación subjetiva entre los productos nacionales y los originarios de otros Estados miembros. La liquidación del impuesto en el tráfico intracomunitario (que deja de considerarse importación) obedece *mutatis mutandis* a las mismas reglas que las que afectan al tráfico de productos nacionales. Así, quedan sujetas a los impuestos especiales, la fabricación en el ámbito comunitario y la importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Unión Europea.

consecuencia del alcohol destilado añadido, determinara la aplicación del Impuesto sobre Productos Intermedios. Esta regla se aplica a las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta.

⁶¹ A raíz del Acta Única Europea, ratificada por España en el año 1986, la Comunidad Económica Europea se establece como un único mercado interior y la circulación de mercancías no se somete a controles en frontera, ni por lo tanto, a los correspondientes ajustes fiscales que procederían en caso contrario. El Acta Única constituye el punto de partida del mercado interior tal y como lo conocemos en la actualidad. Su evolución fue progresiva hasta la efectiva supresión de las fronteras interiores el 31 de diciembre del año 1992, momento a partir del cual se produce la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. En el ámbito de los impuestos especiales surge por lo tanto, a partir del 1 de enero de 1993, la necesidad de que los distintos depósitos fiscales localizados en los Estados miembros estuviesen interconectados.

En esta línea, el art. 28 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea establece que la misma comprenderá una unión aduanera que abarca la totalidad de los intercambios de mercancías y que implica la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.

Al respecto, clarifican FALCÓN y PULIDO, en FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2010, p. 290, que conviene observar que una unión aduanera no implica necesariamente la desaparición de los controles en frontera, que en el ámbito europeo se mantuvieron inicialmente a fin de efectuar ajustes en el IVA (<<tipo cero>> en las exportaciones y gravamen en las importaciones) y en los impuestos especiales. La efectiva supresión de los controles en frontera no se produjo hasta el 31 de diciembre de 1992.

1. El llamado régimen suspensivo

a. Fundamento del régimen suspensivo

El efecto principal de utilizar los depósitos fiscales es el diferimiento del devengo y, por ende, el pago del impuesto, aproximándolo, en la medida de lo jurídicamente posible, al momento de la repercusión, minorándose, así, de forma cierta, los costos financieros de los contribuyentes en la medida en que les corresponde <<adelantar>> el pago del impuesto y recuperar su importe mediante la correspondiente repercusión sobre los compradores de los productos gravados⁶².

Como se indica en la STS de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011\1524), el régimen suspensivo se aplica mientras los productos no salen de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos. De esta forma, el régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo.

ALONSO GONZÁLEZ, indica como circunstancia inconveniente al régimen suspensivo que <<al margen de las singularidades propias de cada sector productivo, hay que tener muy en cuenta que un producto fabricado pero no expedido para su consumo durante un tiempo determinado se encontrará sujeto al impuesto con el tipo vigente en el momento de tal expedición. Si éste ha variado

⁶² Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 89, 1996, p. 66.

desde el momento de la fabricación, al alza casi siempre, el precio del producto se habrá visto encarecido por acción directa de la suspensión del impuesto>>⁶³

b. ¿Un régimen suspensivo supranacional o veintiocho regímenes suspensivos diferentes?

La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, tiene lugar bien en régimen suspensivo o bien fuera del régimen suspensivo. En la primera modalidad de circulación de los mencionados productos, sobre la base del tenor literal de la Ley 38/92 de IIEE, cabría hacer una doble interpretación.

Por un lado se puede entender que existe un régimen suspensivo que lo podríamos denominar supranacional, de modo que con independencia de que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación circulen entre Estados miembros diferentes a la salida de cada uno de los Estados miembros no se ultimaría el impuesto.

Esta percepción de un régimen suspensivo de carácter supranacional o comunitario la podemos deducir del apartado 9 del artículo 4 de la Ley que define el concepto de depósito de recepción. De acuerdo con el artículo citado los depósitos de recepción son establecimientos cuyo titular es un destinatario registrado que no sea ocasional donde <<pueden recibirse productos objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro>>.

⁶³ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La armonización de los Impuestos Especiales...cit.*, 110.

Parece, a mi juicio, deducirse que los productos nunca dejan de estar en régimen suspensivo; esto es que el mismo no se ultima y que en todo momento circulan en régimen suspensivo aunque su procedencia sea otro Estado miembro.

Cabría también entender, de acuerdo con otras partes del articulado tanto de la Ley como del Reglamento de impuestos especiales en el momento de paso de un Estado miembro a otro, primero tiene lugar la ultimación o finalización del régimen suspensivo y, con posterioridad (y entiendo, sin lapso de tiempo existente) comienza de nuevo el mencionado régimen en el momento de la entrada en otro Estado miembro destino. Esta forma interpretación del funcionamiento del régimen suspensivo se desprende por ejemplo del art. 14. 6 del Reglamento de IIEE que establece sobre la ultimación del régimen suspensivo que <<En los envíos al ámbito territorial comunitario no interno, con destino a un depositario autorizado o a un destinatario registrado, la ultimación del procedimiento de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo se acreditará mediante una notificación de recepción de los productos objeto de los impuestos especiales presentada por el destinatario a través del EMCS>>.

Se puede considerar de acuerdo con esta segunda forma de entender el funcionamiento del régimen suspensivo que, sin lapso de tiempo existente, en la circulación intracomunitaria los productos circulan en régimen suspensivo y el mismo se ultima en el país de origen sin devengo del impuesto, con la notificación de recepción presentada por el destinatario a través del EMCS. En ese mismo momento comienza el régimen suspensivo en el país de recepción de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación⁶⁴.

⁶⁴ En este sentido y en relación con Canarias, establece el art. 23 9 c) de la Ley que están exentos de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan [...] << La expedición, desde Canarias a otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, de productos

La misma conclusión se puede, a mi juicio, extraer del apartado c) del art. 10 LIIIE relativo a la devolución del IIEE satisfecho en un Estado miembro distinto del de destino. En este sentido, señala el mencionado apartado que tienen derecho a la misma los empresarios que introduzcan en un depósito fiscal productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro UE. La devolución abarca a las cuotas correspondientes a los productos introducidos y queda condicionada a que se acredite la recepción mediante una notificación de recepción de productos objeto de los IIEE presentada por el destinatario a través del EMCS.⁶⁵

A mi juicio el régimen suspensivo no es continuo en el tiempo y el mismo no es de carácter supracomunitario. Tiene lugar en mi opinión una cuasi-permanencia, en el tiempo, que finaliza-se ultima- y se inicia de nuevo bajo la normativa de los Estados miembros de salida y entrada, respectivamente, de los productos objeto de los IIEE de fabricación.

En palabras de FALCÓN Y PULIDO, lo que ocurre es simplemente que el régimen suspensivo se ultima en el Estado miembro de origen sin devengo del impuesto (pues no se ha producido consumo en el país de origen), o lo que es lo mismo, la obligación tributaria no llega a nacer en ese Estado, pues el impuesto se devengará en el país de destino cuando allí se produzca la puesta a consumo. En el Estado miembro de destino se inicia el régimen suspensivo bajo el cual el producto pasa a ser responsabilidad del <<depositario autorizado>> que lo ha adquirido⁶⁵.

objeto de dichos impuestos que se encuentren en el archipiélago en régimen suspensivo, el cual se considerará así ultimado>>.

⁶⁵ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*,...cit. p. 313.

2. Los impuestos especiales y el principio constitucional de prohibición de confiscatoriedad

En los impuestos especiales⁶⁶, la realización del hecho imponible -que es mucho más amplio que el objeto que se quiere gravar-, no determina el devengo del impuesto. Ello es así porque los impuestos especiales son normalmente muy elevados (por ejemplo, en el caso del alcohol, viene a suponer más de un 1.000% del precio del alcohol), y por tanto, en la mayoría de los casos, sería inviable que el fabricante, o los mayoristas, ingresaran las correspondientes cantidades antes de haberlas cobrado de sus clientes. Por otra parte, en el momento de fabricarse el producto no se conoce todavía el destino que va a tener, que puede estar no sujeto o exento. Por ello, si bien el hecho imponible es la fabricación (o importación), sólo se aplica el gravamen en el momento de la salida del producto a consumo. Es decir, la ley retrasa el devengo, que en estos impuestos no coincide con la realización material del hecho imponible, sino que se sitúa en el momento de la puesta a consumo, que puede ser varios años más tarde⁶⁷.

⁶⁶ Nótese como se señala en ALONSO GONZÁLEZ L.M., *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...cit.*, p. 234, <<los impuestos especiales son una serie de gravámenes que recaen sobre el consumo de una serie de productos, bebidas alcohólicas (cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas), hidrocarburos, labores del tabaco, electricidad y determinados medios de transporte. Estimamos que, en sentido estricto, solamente los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, sobre la electricidad y sobre determinados medios de transporte tienen alguna posibilidad de incidir en la protección del medio ambiente. Sin embargo, no descartamos alusiones al resto de impuestos especiales en la medida en que también habitualmente se los considera instrumentos de políticas gubernamentales de orden no fiscal. Para saber hasta qué punto los impuestos especiales sirven al objetivo extrafiscal es preciso preguntarse, inicialmente, por el objeto que persiguen>>.

⁶⁷ DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...*cit., pp.353-354.

A título de ejemplo sobre la elevada cuantía de los impuestos especiales, cabría señalar en este sentido, que en el impuesto sobre el alcohol, el componente impositivo constituye, aproximadamente doce veces más que el precio del alcohol puro⁶⁸.

Procuraré explicar este aspecto mediante un ejemplo práctico. Con carácter general, tal y como establece el art. 39 de la Ley de Impuestos Especiales, el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas se exige al tipo de 913,28 euros por hectolitro de alcohol puro. Lo establecido en el art. 39 de la Ley, es lo mismo que decir que el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas se exige al tipo de 9,1328 euros por litro de alcohol puro (ya que un hectolitro equivale a 100 litros). Por su parte, el litro de alcohol puro tiene un precio aproximado en el mercado de 0,72 euros. A través, de este ejemplo llegamos a concluir que el importe del impuesto es, al menos, 12 veces el precio del alcohol puro⁶⁹.

⁶⁸ El tipo del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas que se recoge en el art. 39 de la Ley de IIEE, ha sido notablemente incrementado desde la promulgación de la Ley 38/92, de Impuestos Especiales. Así, en números redondos, desde el 1 de enero de 1993 hasta 1994 el tipo era 80 pesetas por litro de alcohol puro. En 1994 pasó a 85 pesetas por litro de alcohol puro. En 1995 se produjo un incremento de 3 pesetas, sobre el tipo establecido en el año anterior, por litro de alcohol puro. Durante los siete primeros meses del año 1996, el tipo fue 91 pesetas por litro de alcohol puro. Con posterioridad, con el transcurso de los años, los tipos se fueron incrementando hasta llegar a alcanzar las siguientes cantidades: 114 pts., 7,40 €, 7,55 € y 8,30 €, respectivamente en los periodos desde el 31-07-1996 hasta el 31-12-2001; desde el 1-01-2002 hasta el 31-12-2004; y desde el 17-09-2005 hasta el 29-06-2013. Actualmente, en virtud de la modificación efectuada por el art. 1.3 de Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio (RCL\2013\994), el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas se exige al tipo de 9,13 euros por litro de alcohol puro.

⁶⁹ No obstante, es importante destacar, que en el ámbito de la Unión Europea, actualmente España se encuentra entre los países con un tipo impositivo más bajo en el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, solo por encima de Italia, Rumanía y Bulgaria.

Lo dicho al respecto⁷⁰, podría entenderse contrario a la Constitución, en particular a su artículo 31.1 que establece:

⁷⁰ Sobre la tributación internacional socialmente responsable en relación con los impuestos especiales de fabricación cabría, a mi juicio, señalar que la misma se puede asociar a los impuestos especiales de fabricación, y de forma singular a los armonizados por la Directiva 2008/118 que establece un régimen general de los impuestos especiales y deroga la Directiva 92/12/CEE, es decir al alcohol y bebidas alcohólicas, a los hidrocarburos y a las labores del tabaco-. Dicha armonización que, entre otros campos, se produce en la circulación de impuestos especiales de fabricación hace que, con mayor facilidad, se lleve a cabo un control de los movimientos de los productos objeto de los citados impuestos, tanto en régimen suspensivo como fuera de él, promoviendo por ejemplo, en el ámbito del medio ambiente, que la inversión extranjera sea socialmente responsable.

El mencionado control, se lleva a cabo mediante un sistema informático denominado *Excise Movement and Control System* (EMCS), salvo indisponibilidad del mismo, en cuyo caso procede que el control de los movimientos de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en formato papel.

Si bien los Estados disfrutan de una amplia discrecionalidad, conviene observar que las obligaciones formales que impone la Directiva 2008/118 son fundamentalmente contables y registrales y de soportar la práctica de inspecciones, intervenciones y otros controles.

Cabría citar en relación con el desarrollo sostenible y la finalidad extrafiscal de cuidado del medio ambiente que se predica en la EM de la Ley, en el ámbito del impuesto sobre hidrocarburos, algunas medidas favorecedoras para los inversores -supuestos de devoluciones y exenciones- en productos objeto de dichos impuestos. Así, tal y como establece el art. 52c) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, se reconoce el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente en el supuesto de <<utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables>>>.

Asimismo, en relación únicamente con los biocarburantes o biocombustibles, el art. 51.3 de la Ley establece una exención, que como es lógico es incompatible con el supuesto de devolución cuyo ámbito objetivo es más amplio que el de la exención. El tenor literal del citado precepto indica que están exentas las siguientes operaciones:

<<Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio>>⁷¹.

<< La fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes. La exención sólo alcanzará al biocarburante o al biocombustible sin que pueda aplicarse respecto de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados>>.

No son muchos los supuestos que se pueden encontrar en el articulado de la Ley 38/92 cuya finalidad sea claramente extrafiscal. Como indica ALONSO GONZÁLEZ L.M., en *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...cit.*, p. 241 << La marginación de las consideraciones extrafiscales se acentúa todavía más en la regulación de otros impuestos especiales. En el impuesto sobre las labores del tabaco, por ejemplo, no existe ninguna medida (exenciones, bonificaciones, etcétera) orientada a animar al fumador a consumir tabaco bajo en nicotina. Éste no goza de ningún trato preferencial en el proceso de cuantificación, aunque prever este extremo hubiera sido un poco difícil en tanto en cuanto la base imponible (artículo 58 de la Ley 38/1992) gira en torno al precio de venta sin tener presente para nada el nivel de nicotina>>.

Vid. por todos en relación con las medidas fiscales para promover la inversión extranjera socialmente responsable y en las economías en desarrollo, GRAU RUIZ, M.A., *La tributación de la asistencia internacional al desarrollo*, en *Religión, matrimonio y Derecho ante el siglo XXI: Estudios en homenaje al Profesor Rafael Navarro-Valls*, Iustel, vol. 2, 2013 (Derecho matrimonial, Derecho canónico, otras especialidades jurídicas), pp. 3535-3546.

⁷¹ Vid. Sobre la vulneración de la reserva de Ley del art. 8 LGT en relación con la supresión de hecho de un beneficio fiscal mediante una norma reglamentaria entre otras muchas STS de 5 de diciembre de 1998 (RJ 1998, 9513). Esto es, por ejemplo si se produce una adición mediante Real Decreto de una nueva condición para que los vehículos afectos a la minería gocen de los beneficios que les concedió una Ley, se vulnera abiertamente el principio de legalidad en materia tributaria (art. 8 LGT), equivaliendo en la práctica a introducir un nuevo hecho imponible para los vehículos afectos a la minería. Y, esta materia, la delimitación del hecho imponible, se regulará en todo caso por Ley como establece el art. 8 a) LGT.

Numerosas sentencias del Tribunal Constitucional, entre ellas las STC 19/1987 de 17 febrero (RTC 1987), STC 185/1995 de 14 diciembre (RTC 1995, 185), configuran el principio de legalidad en materia tributaria.

Como señala en este sentido FALCÓN, la prohibición de confiscatoriedad se refiere especialmente a los impuestos, y dentro de estos a los directos. En los impuestos indirectos, en cambio el tipo de gravamen puede llegar a superar con mucho el 100% sin que ello conlleve un efecto confiscatorio⁷², siempre que el impuesto pueda ser repercutido, ya sea porque legalmente está prevista su repercusión, o porque es posible una repercusión económica⁷³, a través de la elevación del precio. Ello no excluye que puedan existir límites derivados de la capacidad contributiva y la interdicción de la arbitrariedad, pues por ejemplo una elevación desmesurada del IVA podría llegar a anular la progresividad del

⁷² Al respecto señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., en *Principios tributarios: Una visión desde el derecho romano. Ius fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano*, en AAVV, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Dir. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., ZORNOZA PÉREZ, J. y Coord. BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.) Tomo I, Aranzadi, 2010, p. 128, que <<conforme al principio de proporcionalidad en Derecho Romano, el pago de los impuestos debe adecuarse, en especial en la imposición directa, a los recursos del contribuyente, es decir, a su capacidad económica, lo que lleva a afirmar a Ulpiano en D. 50.4.4.2 que: “Las personas sin recursos económicos no quedan obligadas a soportar carga patrimonial alguna, en razón de su propia indigencia...”, la que constituye, asimismo, una manifestación del alcance no confiscatorio de la tributación>>.

⁷³ En este sentido, como se indica en la Resolución al Recurso de Alzada del TEAC de 9 mayo (JUR 2002\145796) <<Si la empresa posteriormente, trasladó estas cuotas en su facturación, vía precios, o mediante otros procedimientos, no es cuestión que afecte a la Administración; ni lo convierte en sujeto pasivo, ni mucho menos puede dar lugar a una devolución, pues como se ha venido razonando la empresa no ingresa directamente en el Tesoro cantidad alguna, tan sólo las cantidades que repercutió precedentemente a son las que se ingresaron en el Tesoro, habiéndose realizado el ingreso por el sujeto pasivo>>.

sistema; pero en este ámbito la propiedad privada normalmente no se verá afectada por el impuesto.

Los IIEE, continúa el autor, son muy elevados, hasta el punto de que la mayor parte del precio de un litro de gasolina o de una cajetilla de tabaco corresponde al traslado económico del impuesto. Pero el efecto confiscatorio no se produce en la medida en que el impuesto se repercute, aunque podría producirse si se exige el impuesto en un momento en que no puede ya repercutirse, porque ya se ha vendido. En estos casos el impuesto se convierte, de hecho, en una sanción, y no debería exigirse si no hay al menos simple negligencia⁷⁴.

En la práctica, indica LÓPEZ ESPADAFOR, la mayoría de los Impuestos Especiales llegan al consumidor final a través de una traslación económica y no de una pura traslación jurídica, dado que se aplican en fase única. Eso no quiere decir que no se deban tomar en consideración jurídicamente a la hora de determinar la carga que soporta el consumidor, pues, como, por ejemplo, se reconoce expresamente en el artículo 1 de la Ley de Impuestos Especiales, se trata de Impuestos que recaen sobre el consumo. Esto no quita que existan supuestos de traslación directa al consumidor; piénsese, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Electricidad, que se repercute, junto al IVA, al consumidor final, dado que la electricidad, mientras se mantiene dentro de las redes de transporte de energía, se encuentra en régimen suspensivo⁷⁵.

⁷⁴ FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho financiero y tributario (Parte General)*, Universidad Complutense, 2012, pp. 85 y 86.

⁷⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Visión crítica de la Ley de impuestos especiales*, en AAVV, *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora de la regulación de los distintos impuestos*, (dir. CUBERO, A.), Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, p. 612.

Las subidas del tipo de los impuestos especiales de fabricación, que en ocasiones se incrementa porque es menos impopular que subir el IVA, no siempre supone un aumento de la recaudación. En este sentido, cabe citar, como ejemplo paradigmático lo que ocurre con el tabaco⁷⁶, cuya actual subida de tipo⁷⁷ tiene como consecuencia directa que aumente también el contrabando del mismo, y por lo tanto disminuya la recaudación⁷⁸ por parte de la Administración Tributaria⁷⁹.

⁷⁶ Vid. en relación con el Impuesto sobre las labores del tabaco, entre otros, SOLANA VILLAMOR, F., *La tributación de las labores del tabaco: Una situación en cambio*, Hacienda Pública Española, 1982, nº 79, pp.91-121; GIMENO ULLASTRES, J. A., *La fiscalidad del tabaco en la CEE*, Civitas, 1994.; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.; ALARCÓN GARCÍA, G., *La nueva propuesta comunitaria en relación con el Impuesto sobre las Labores del Tabaco*, Noticias de la Unión Europea, nº 217, 2003, pp.133-144; ESCOBAR LASALA, J.J., *El Impuesto sobre las labores del tabaco: situación actual y perspectivas*, Carta tributaria. Monografías, nº. 11, 2006, pp. 3-26.

⁷⁷ Vid. en este sentido, apartado 1 del art. 60 de la Ley de IIEE, modificado con efectos desde el 5 de julio de 2013 por art. 1.6 de Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio (RCL 2013\994).

⁷⁸ Vid. entre otros, sobre la financiación autonómica a través de impuestos propios y cedidos, SOLER ROCH, M.T., *La relación entre tributos cedidos y no cedidos en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas*, Anales de la Universidad de Alicante. Facultad de Derecho, nº 3-4, 1984-1985, pp. 177-209; CAYÓN GALIARDO, A.M., BUENO, C., *La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas*, Revista Aragonesa de Administración Pública, nº 17, 2000, pp. 11-56; GRAU RUIZ, M.A., *La posible utilización de los impuestos especiales en el sistema de financiación autonómica: consideraciones a luz del concierto autonómico del País Vasco*, La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, nº 4, 2001, pp. 1360-1375; DE LA PEÑA VELASCO, G., *Los tributos cedidos a las comunidades autónomas*, en *25 años de financiación autonómica* (coord. VARONA ALABERN, J.E.), Parlamento de Cantabria: Universidad de Cantabria, 2005, pp. 73-88; PITA GRANDAL, A.M., *Financiación autonómica: los impuestos cedidos y el futuro de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre el patrimonio*, en *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana* (coord. VILLAR EZCURRA, M., MARTÍNEZ LAFUENTE, A., ALBIÑANA CILVETI, C., HERRERA MOLINA, P.M.), Ministerio de Economía y Hacienda,

3. Peculiaridades en la delimitación del hecho imponible de los impuestos especiales

a. El hecho imponible en los iiee de fabricación y sus particularidades⁸⁰

Para el nacimiento de la obligación tributaria, como afirma el Prof. SÁINZ DE BUJANDA, el hecho imponible tiene siempre el carácter de un puro hecho, dado

Instituto de Estudios Fiscales, vol. 3, 2008, pp. 3099-3116; MARTÍNEZ LAGO, M. Á., *La financiación de las Comunidades Autónomas y la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Cataluña*, Revista de información fiscal, nº 102, 2010, pp. 49-69.

⁷⁹ Vid. también, en relación con el impuesto propio de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre las labores del tabaco, CAMPO HERNANDO, A., *El nuevo Impuesto de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre las Labores del Tabaco*, Hacienda Canaria, nº 12, 2011, p.11, donde el autor señala que existe un diferencial muy favorable, en relación con las labores del tabaco, que distingue a los consumidores canarios frente a sus equivalentes en Península y Baleares. <<Este diferencial se plasma, básicamente en la diferencia existente en el distinto gravamen de los Impuestos Especiales, ya que aunque mantienen la misma estructura de epígrafes, los tipos son netamente superiores en el Estado frente al Impuesto sobre las Labores del Tabaco (ILT) vigente en la Comunidad Autónoma (hasta doce veces más alto). El ILT, por tanto, cumple uno de los requisitos fundamentales de la imposición indirecta en Canarias, que requiere su desarrollo de manera coherente con el propio desarrollo del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, manteniendo una significativa menor presión fiscal en imposición indirecta en el archipiélago canario>>.

Los impuestos especiales, constituyen por lo tanto, un importante instrumento de financiación tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas.

⁸⁰ En relación con este apartado vid. al respecto en FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los impuestos especiales de fabricación*, Quincena fiscal, nº 20, 2013, pp. 75-104

que la voluntad de los sujetos que realizan el hecho en cuestión será operante para provocar ciertos efectos jurídicos (los queridos por tales sujetos), pero no para dar origen al vínculo tributario, en cuya aparición no interviene más voluntad que la de la ley⁸¹.

El elemento material del presupuesto de hecho que constituye el hecho imponible en los impuestos especiales de fabricación, es un presupuesto específico. Así, de conformidad con el art. 5 de la Ley de Impuestos Especiales, constituye el aspecto material del hecho imponible tanto la fabricación como la importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, pero no en el ámbito de un país concreto, sino en el ámbito territorial comunitario (UE).

Tiene escrito SOLANA CORTILES en relación del autoconsumo de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, aunque la reflexión que realiza es a mi juicio subsumible a cualquier otro impuesto especial de fabricación, <<lo primero que hay que remarcar es que, al utilizarse el producto hidrocarburo como combustible, el hecho imponible ya se ha producido, y ello es así porque el art. 5.1 de la Ley dispone que <<están sujetas a los Impuestos Especiales de Fabricación la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario>>, luego, por tanto, si por ejemplo un fueloil se quema en un horno, éste producto o se ha importado, o se ha adquirido intracomunitariamente, o se ha fabricado en una refinería nacional y se ha enviado a ésta en régimen suspensivo, o se ha producido en la propia refinería en cuestión, en cualquier caso se ha producido ya el hecho imponible⁸².

⁸¹ SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense de Madrid, 1993, p. 199.

⁸² SOLANA CORTILES, E., *El autoconsumo en las refinerías de petróleo...cit.*, pp. 97-98. En este sentido, continúa el autor, indicando que <<Lo más habitual es que parte de ciertos hidrocarburos producidos en la refinería se consuman en la misma como combustibles, por lo

Cabe deducir de lo indicado por el autor, a mi juicio, en los impuestos especiales de fabricación hay dos momentos no coincidentes. Por una parte la realización material del hecho imponible y por otra parte el devengo, no coincidiendo, por lo tanto, el primer momento con el segundo.

Como afirma FERREIRO, en la configuración normativa del hecho imponible el legislador puede valerse de elementos positivos. Así, puede decirse que el hecho imponible del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas puede estar constituido por la importación de bebidas que contengan alcohol con una graduación superior al 1,2 por 100. El contenido de alcohol en tal proporción es una nota positiva del bien gravado cuya importación determina la realización del hecho imponible. Es un elemento positivo que sirve para configurar el hecho.

Pero el legislador puede utilizar también elementos negativos. Así, en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco se consideran como bienes sujetos el tabaco y los productos constituidos por sustancias no prohibidas que no sean tabaco pero que sean aptos para fumar⁸³. La no prohibición, indica el autor, es una nota negativa del hecho imponible del tributo⁸⁴.

tanto, cuando nos referimos al autoconsumo de éstos productos se está afirmando que el hecho imponible se produjo con anterioridad, que es normalmente la fabricación en la propia refinería>>.

⁸³ En ese sentido, la consulta a la DGT de 20 de octubre de 2014 (V2807-14) donde se indica que <<la hoja de tabaco sin elaborar no está sujeta a este impuesto. No obstante, el tabaco cortado o fraccionado que sea susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior sí está sujeto a dicho impuesto, puesto que los conceptos y definiciones de las labores del tabaco establecidos en el artículo 59 de la Ley de Impuestos Especiales determinan que el tabaco así tratado constituye una labor objeto del impuesto. [...] En este sentido, aunque la consultante argumente que las hojas no presentan cortes y se envasan enteras, este producto responde a la definición de labor del tabaco contenida en el apartado 4 del artículo 59 transcrito, en tanto que dichas hojas no son otra cosa que tabaco cortado susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior>>.

A mi juicio, la aparente contradicción que supone disociar el hecho imponible del devengo puede fácilmente superarse si por hecho imponible entendemos el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Es decir, el hecho imponible, en su aspecto material, se realiza en un momento determinado (entrada en el interior del país, en el IVA, o fabricación, en impuestos especiales) pero jurídicamente dicho hecho se entiende producido en un momento distinto (a la salida de fábrica), pues el legislador es soberano para delimitar el hecho imponible en todos sus aspectos, y por tanto también para disociar el aspecto material del temporal. Este último puede, pues, fijarse por la Ley en un momento distinto a aquél en que materialmente se ha realizado el aspecto material⁸⁵.

Constituye, por lo tanto, una peculiaridad de los impuestos especiales de fabricación, la extraordinaria ampliación del aspecto espacial del elemento

⁸⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Marcial Pons, 25ª ed., 2006, pp. 394-395.

⁸⁵ Nótese, a título ejemplificativo, que conforme a las disposiciones reguladoras de la Ley de los Impuestos Especiales (Ley 38/1992, de 28 de diciembre) y sus normas de desarrollo, por ejemplo en el caso de la cerveza, resultan gravados según sus disposiciones, entre otros supuestos más, la fabricación de cerveza (artículo 2 LIIEE), estableciéndose su hecho imponible por la fabricación de los productos que son objeto de tributación, la fabricación de cerveza (artículo 5 LIIEE). El devengo del Impuesto no se produce en el momento de la fabricación del producto, sino en el de su salida de fábrica (artículo 7.1 LIIE) y, por lo general, su exigibilidad permanece suspendida (artículo 4.27 LIIEE) hasta la salida de fábrica del producto obtenido para su comercialización porque, se entiende, que solo en ese momento queda incorporado definitivamente al mercado para su comercialización. Por este motivo, cuando el producto fabricado retrasa su incorporación al mercado, por ejemplo, en los casos en que es objeto de traslado por el fabricante a otras fábricas de destino que se encargarán de su posterior comercialización, el régimen suspensivo del devengo y exigibilidad del Impuesto queda prolongado hasta tanto no se produzca la salida del alcohol de la citada fábrica de destino para su efectiva comercialización. (Cfr. STSJ de Andalucía núm. 337/2010 de 24 mayo (JUR 2011\139309)).

objetivo del hecho imponible, pues se grava, como hemos indicado durante el presente epígrafe, la fabricación en cualquier parte de la Unión Europea, así como la importación a cualquier Estado miembro, siempre que la salida a consumo se produzca en territorio de aplicación del impuesto. Los supuestos de no sujeción, exención y devolución, así como los tipos reducidos, no vienen sino a completar, aunque sea de forma restrictiva, el hecho imponible. Es decir, los mencionados supuestos recortan la definición de los consumos que se quieren gravar al partir de un hecho imponible muy amplio, que se establece en el art. 5.1 de la Ley.

b. La fabricación dentro del territorio de la Comunidad

Define el legislador el término <<fabricación>> en el art. 4.18 de la Ley de IIEE, de la siguiente forma: <<La extracción de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación [...]>>.

El art. 15 de la Ley, en su apartado 1, por su parte, establece que <<la fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo>>.

El concepto de fábrica, se encuentra definido en el art. 4.17 LIIEE. Son establecimientos donde, en virtud de la autorización concedida por la oficina gestora, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

En las fábricas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, como indica el art. 45 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por

Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio⁸⁶, pueden recibirse y almacenarse, en régimen suspensivo, productos objeto de su actividad, sin necesidad de que se sometan a operaciones de transformación. Ahora bien, de entre las actividades que a este establecimiento le son propias, es decir las de extracción, fabricación, transformación, almacenaje, recepción y expedición en régimen suspensivo de productos objeto de los citados impuestos, la actividad de fabricación debe suponer, como mínimo, el 50% del total del volumen de las salidas de la misma.

Los productos recibidos y almacenados en régimen suspensivo en una fábrica que no se sometan a operaciones de transformación deben contabilizarse de forma individualizada respecto a aquellos sobre los cuales tenga lugar la actividad de fabricación o transformación (art.45.1 párr.2º)⁸⁷. En esta misma línea, se

⁸⁶ Vid. para un estudio detallado de algunos aspectos importantes recogidos en la Ley de Impuestos Especiales y el Reglamento que la desarrolla, LAUZURICA VALDEMOROS, J., *La modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales*, Carta tributaria. Monografías, nº 19, 2010, pp. 3-22.

⁸⁷ Nótese, que de acuerdo con el art. 4. 32 de la Ley de IIEE, <<transformación>> es el << Proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que corresponde al producto obtenido. También se considera transformación la operación en la que los productos de partida y finales están sometidos a la misma tributación, siempre que la cantidad de producto final obtenido sea superior a la del empleado. En todo caso, se consideran como transformación las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores o trazadores>>.

De acuerdo con el tenor literal del artículo citado, cabe señalar que la transformación es una modalidad de fabricación. En la transformación los productos terminados, están sometidos a una tributación distinta en relación, con las materias primas utilizadas para la obtención de los mismos o bien, si la tributación es coincidente en los productos inicialmente empleados para obtener los productos finales, cuantitativamente se ha debido obtener un mayor número de productos finales que de iniciales. Finalmente, se considera transformación, por imperativo legal, las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores o trazadores.

pronuncia, en el ámbito del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, el art. 85.2 del RIIEE, el cual establece imperativamente que en los libros de fabricación se deben reflejar los movimientos de alcohol <<con separación según la clase de alcohol>>. En el cargo de cada tipo de alcohol, se debe anotar diariamente: la fecha, su volumen real obtenido, graduación, volumen de alcohol puro y la lectura que arrojen los contadores.

El incumplimiento de la obligación de contabilización individualizada, si la fábrica solo recibe y almacena productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo y no los somete a operaciones de transformación, al menos en un 50% del total del volumen de salidas de la misma, inhabilita a su titular para recibir y almacenar en ella productos objeto de dichos impuestos en régimen suspensivo, salvo que preste garantía para responder del pago de la deuda tributaria. Es decir, si en una fábrica se reciben y almacenan en régimen suspensivo productos objeto de su actividad, sin que los mismos sean sometidos a operaciones de transformación o fabricación, el titular de la fábrica tiene que prestar una garantía cuya cuantía son los importes mínimos previstos en el apartado 2c) del art. 43 de la Ley para los titulares de los depósitos fiscales⁸⁸.

⁸⁸ El artículo 45.1 RIIEE se remite al art. 43.2c) del RIIEE, regulador de la garantía a prestar en las fábricas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en las cuales se reciban y almacenen en régimen suspensivo productos objeto de su actividad, si los mismos no son sometidos a operaciones de transformación al menos en un 50% del total de volumen de salidas de las mismas.

El art. 43.2c) del RIIEE, por su parte, hace una remisión al art. 43.3 del Reglamento en su apartado c) que regula el importe mínimo, en su caso, de la garantía a prestar por cada depósito fiscal. Tal y como se indica, el art. 43.2c RIIEE: <<Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 45, en una fábrica se reciban y almacenen en régimen suspensivo productos objeto de su actividad, sin necesidad de que se sometan a operaciones de transformación, las garantías contempladas en la letra b) se ajustarán, en su caso, a los importes mínimos previstos en el apartado 3 de este artículo para los titulares de los depósitos fiscales>>. Es decir, si en una fábrica

La garantía puede ser global, previa autorización, prestándose entonces ante una sola oficina gestora, siempre que tal garantía responda de las deudas tributarias exigibles en relación con las actividades desarrolladas en todos sus establecimientos (art. 45.1 y 45.2 RIIEE)⁸⁹.

Por su parte, los apartados 2 y 3 del art. 15 de la Ley, establecen sendas disposiciones relativas a la fabricación y transformación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se aplican subsidiariamente respecto a su respectivo apartado inmediato anterior. Esto es, el apartado 1 es aplicable con carácter general y subsidiariamente se aplica el 2, el cual tiene una aplicabilidad preeminente en relación con el apartado 3, todos ellos del art. 15 de la LIIEE.

se reciben y almacenan en régimen suspensivo productos objeto de su actividad, sin que los mismos sean sometidos a operaciones de transformación al menos en un 50% del volumen de las salidas de la fábrica, las garantías deben ajustarse a los importes mínimos establecidos para cada tipo de depósito fiscal en el art. 43.3 RIIEE.

⁸⁹ La garantía es la siguiente dependiendo del producto objeto del impuesto especial de fabricación de que se trate (43.3 RIIEE):

- << 1. ° Depósitos fiscales de hidrocarburos, excepto los de gas licuado de petróleo (GLP), de gas natural y los que se dediquen exclusivamente a la distribución de biocarburantes: 450.000 euros.
- 2. ° Depósitos fiscales de extractos y concentrados alcohólicos exclusivamente y depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de productos comprendidos en la tarifa 2.ª del Impuesto sobre Hidrocarburos acondicionados para su venta al por menor en envases de capacidad no superior a 25 litros: 6.000 euros.
- 3. ° Depósitos fiscales de cerveza: 10.000 euros.
- 4. ° Depósitos fiscales de productos intermedios: 15.000 euros.
- 5. ° Depósitos fiscales de cerveza conjuntamente con vino y otras bebidas fermentadas: 10.000 euros.
- 6. ° Depósitos fiscales de productos intermedios conjuntamente con otras bebidas alcohólicas, excepto las derivadas: 15.000 euros.
- 7. ° Depósitos fiscales de GLP: 15.000 euros.
- 8. ° Demás depósitos fiscales: 60.000 euros.
- 9. ° Los importes mínimos indicados no serán exigibles cuando el depósito se dedique al almacenamiento exclusivo de vino y bebidas fermentadas>>.

Constituyen por lo tanto, los apartados 2 y 3 de la LIIEE, una excepción al régimen general del art. 15.1 de la Ley.

Con carácter general, como ya hemos señalado, el art. 15.1 de la Ley establece que la fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realiza en fábricas, en régimen suspensivo.

Son excepciones a este principio general los dos puntos que siguen al art. 15.1 de la Ley; es decir, a pesar de ser operaciones de fabricación, no hay obligación preceptiva de llevar a cabo dichas operaciones en fábricas:

1.- Las operaciones de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores, que pueden efectuarse dentro de los depósitos fiscales (art. 15.2 LIIEE).

A propósito de la desnaturalización incompleta, opina FALCÓN que la solución no puede ser otra, que la consideración de este alcohol como desnaturalizado⁹⁰, total o parcialmente, y la aplicación de la exención correspondiente. Quiere con ello decirse que el mero hecho de que el desnaturalizante no alcance el porcentaje mínimo fijado reglamentariamente no excluye automáticamente la aplicación de la exención prevista para el alcohol desnaturalizado o parcialmente desnaturalizado⁹¹.

El medio elegido resultaría totalmente desproporcionado, si se interpretase la normativa vigente en el sentido de que puede exigirse el impuesto, aunque conste

⁹⁰ Vid. a propósito del alcohol desnaturalizado, la consulta a la DGT V0991-10, de 12 de mayo.

⁹¹ FALCÓN Y TELLA, R., *Los supuestos de desnaturalización incompleta o errónea por insuficiencia de desnaturalizante (I): la imposibilidad de exigir el impuesto*, Quincena Fiscal Aranzadi, nº 18, 2002, p.6.

perfectamente el destino del alcohol a un uso industrial y el carácter no apto del mismo para el consumo humano, por el mero hecho de que en la desnaturalización se haya producido un error en el porcentaje de desnaturalizante finalmente existente en el producto; haciendo además imposible la repercusión, lo que supondría exigir el impuesto al margen de toda capacidad contributiva>>⁹².

En el alcohol son sustancias desnaturalizantes aquellas que al añadirse al mismo lo convierten en veneno, no apto para el consumo humano⁹³. Las mismas alteran, en forma claramente perceptible, sus caracteres organolépticos de olor, color y sabor, haciéndolo impropio para el consumo humano por ingestión.

En el impuesto sobre hidrocarburos, son trazadores o marcadores los agentes cuya adición al gasóleo o al queroseno, tiene como consecuencia fiscal la aplicación de un tipo reducido, una exención⁹⁴ o una devolución⁹⁵. Contienen trazadores o

⁹² FALCÓN Y TELLA, R., *Los supuestos de desnaturalización incompleta o errónea por insuficiencia de desnaturalizante (I)*...cit., p.9. Cfr. sobre el gravamen del alcohol únicamente para <<uso de boca>> o para consumo humano por ingestión lo establecido en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, cuyo apartado 4, penúltimo párrafo, afirma que <<en relación con el Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines>>.

⁹³ DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español*,...cit., p. 364 .

⁹⁴ En este sentido el art. 51.2 LIIEE establece que está exenta la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto sobre hidrocarburos que se destine a:

- a) Su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo.
- b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

marcadores, entre otros, el biodiesel para uso como carburante, los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica⁹⁶ o a la cogeneración de energía eléctrica y de calor en instalaciones con determinadas características y los aceites medios distintos de los querosenos clasificados⁹⁷.

En este sentido como apunta GONZÁLEZ-JARABA, en relación con los depósitos fiscales, conviene resaltar la posibilidad establecida en nuestra normativa de que estos establecimientos efectúen transformaciones de productos, lo que en la práctica es algo muy común e incluso obligado para el desarrollo comercial de las empresas almacenistas, siendo raro el depósito fiscal de alcohol o hidrocarburos que no realiza, a petición de sus clientes, este tipo de operaciones (es decir, desnaturalizaciones en el caso del alcohol y adiciones de marcadores y

[...] <<La aplicación de la exención con respecto a la utilización de gasóleo en los supuestos a que se refiere el presente apartado 2 quedará condicionada, salvo en el supuesto de operaciones de autoconsumo sujetas, a que el gasóleo lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido>>.

⁹⁵ En este sentido art. 52 b) LIIEE establece que: <<La devolución en el avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada, queda condicionada a que el gasóleo suministrado lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido>>.

⁹⁶ Vid. sobre este particular, GÓMEZ-BARRERA GARCÍA, R.; COBOS GÓMEZ, J.M., *Las ecotasas. Fiscalidad sobre la producción de energía eléctrica: Castilla-La Mancha, Extremadura, Murcia, Valencia, Los tributos del sector eléctrico* (Coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp. 795-826.

⁹⁷ Vid. sobre este particular LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Los Impuestos Especiales de Fabricación y la estructuración de la imposición sobre la energía en la Unión Europea*, Noticias de la Unión Europea, nº 195, 2001, pp. 31-40

trazadores en el caso de los hidrocarburos [...]). Estas operaciones de marcado fiscal tienen como finalidad establecer un medio de control objetivo por parte de la Administración sobre determinados productos (fundamentalmente -pero no exclusivamente- el alcohol o el gasóleo de tipo reducido) a los que son de aplicación exenciones o tipos impositivos reducidos, mediante la adición a aquéllos de unos componentes químicos -y en su caso de colorantes específicos- lo que permite <<marcar>> o dejar una huella en el producto para poder así seguirle la pista y evitar riesgos de desvío hacia mercados fraudulentos⁹⁸.

2.- Finalmente, también, a pesar de ser operaciones de fabricación, no hay obligación preceptiva de llevar a cabo dichas operaciones en fábricas, las operaciones señaladas en el art. 15.3 de la Ley.

De acuerdo con el mencionado artículo, pueden efectuarse fuera de fábricas⁹⁹ y depósitos fiscales¹⁰⁰, sin tener la consideración de fabricación a efectos de la Ley de IIEE, operaciones de transformación a partir de productos objeto de los

⁹⁸ GONZÁLEZ-JARABA, M., *Los impuestos especiales de ámbito comunitario...*cit., pp. 86-87. El marcado fiscal, con todo, continúa el autor, no implica una absoluta seguridad en cuanto a la utilización del producto dentro del ámbito fijado para el mismo por la norma, puesto que, a pesar de esta precaución legal, existen vías delictivas por medio de las cuales se destinan a la venta como productos de tipo ordinario aquellos a los que se había aplicado, en el momento de su salida de fábrica o depósito fiscal, una exención o un tipo reducido (una forma no desdeñable de fraude consiste en el <<lavado>>, por medios ingeniosos, de la huella dejada por el producto que se utilizó en el marcado fiscal). Por ello la reacción punitiva del legislador es muy dura, y así, la multa por regeneración de alcohol desnaturalizado, es con mucho la más elevada de las existentes en la actualidad en el sistema sancionador específico de los impuestos especiales.

⁹⁹ Vid. art.15.1 LIIIEE.

¹⁰⁰ Vid. art. 15.2 LIIIEE.

impuestos especiales de fabricación por los que ya se haya devengado el impuesto, siempre que la suma de las cuotas correspondientes a los productos utilizados no sea inferior a la que correspondería al producto obtenido (art. 15.3 LIIEE).

Como señala PIÑA GARRIDO en el supuesto del art. 15.3 LIIEE no se especifica el momento del devengo, que es de suponer tendrá lugar cuando finalice el proceso de transformación (no puede acudirse al momento de salida de fábrica o depósito fiscal, porque la mercancía se encuentra fuera de los recintos), a menos que el bien se destine a la exportación (devolución de las cuotas satisfechas y no exigencia de la nueva) o a la circulación intracomunitaria (devengo en el momento correspondiente de acuerdo con el art. 7 LIIEE)¹⁰¹.

c. La importación

Cabe definir la importación como la entrada de mercancías no comunitarias en el territorio español, incluidas las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla con ciertas peculiaridades¹⁰², procedentes de fuera del territorio de la Comunidad.

¹⁰¹ PIÑA GARRIDO, D., *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, COLEX, 1997, p.147.

¹⁰² Vid. art. 3 LIIEE cuyo tenor literal es el siguiente:

<< Los impuestos especiales de fabricación se exigirán en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla. No obstante, en las condiciones establecidas en la presente Ley, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles en las islas Canarias.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de lo establecido en Convenios y Tratados Internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio>>.

Por su parte, la entrada en el territorio español de mercancías comunitarias procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea, es una introducción intracomunitaria.

El art. 4.19 de la Ley 38/1992, de impuestos especiales, define la importación de la siguiente manera:

<< La entrada en el territorio de la Comunidad de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a menos que los productos, en el momento de su entrada en dicho territorio, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo>>.

La importación *stricto sensu*, señala FERREIRO, se entiende producida, en general, cuando los productos se introducen en el ámbito nacional comunitario, y se entiende diferida en ciertos supuestos:

- Cuando los productos importados se destinan a una fábrica o depósito fiscal hasta la salida de fábrica o depósito fiscal.
- Cuando los productos se importan bajo la protección de un régimen aduanero suspensivo (tránsito externo¹⁰³, depósito aduanero, perfeccionamiento activo¹⁰⁴ en general, transformación bajo control aduanero y, en general, importación

¹⁰³ Vid. sobre el tránsito GARRE ALCARAZ, F., *Tránsito Aduanero*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, 1988.

¹⁰⁴ Vid. sobre el régimen de perfeccionamiento activo, INGELMO PINILLA, J. y GARCÍA-VICTORIA GELY, J.J., *Régimen de perfeccionamiento activo*, Banco Exterior de España. Servicio de Estudios Económicos, 1987

temporal¹⁰⁵) hasta la finalización del régimen aduanero suspensivo o, cuando producida la importación se destinen a fábrica o depósito fiscal, a la salida de éstos.

- Cuando los productos se introducen en zonas y depósitos francos hasta la salida de estos¹⁰⁶.

Por su parte, PELECHÁ ZOZAYA, afirma en relación con los impuestos especiales a la importación, que los mismos no tienen una finalidad protectora de la producción interna de los productos sujetos a tales impuestos, sino que persiguen, simplemente, poner a los productos importados en las mismas condiciones de tributación -por lo que a los IIEE respecta- que los que son objeto de operaciones interiores. Efectivamente, continúa el autor, si la importación de productos sujetos a impuestos especiales no estuviese gravada, nadie consumiría productos de ese tipo obtenidos en España, sólo se consumirían los productos importados, que, obviamente, resultarían mucho más baratos¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Vid. con carácter general sobre los regímenes aduaneros, BERR, C. J. y TRÉMEAU, H., *Le droit douanier communautaire et national*, ed., Paris : Économica.

¹⁰⁶ Vid. en FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Curso de Derecho Tributario (Sistema Tributario Español)*, 7ª ed., Marcial Pons, 2012, p. 290.

¹⁰⁷ PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, 2009, p. 191.

4. A propósito de las particularidades del hecho imponible y el devengo en los IIEE de fabricación

a. Supuestos de no sujeción y exenciones. Consideraciones generales

En palabras de FALCÓN, en los impuestos especiales de fabricación, a diferencia de lo que ocurre en otros impuestos los supuestos de no sujeción y exención, así como los tipos reducidos, no pueden considerarse como una excepción al ámbito normal de aplicación del impuesto, sino como un mecanismo para completar la definición de los consumos que se quieren gravar. Así, por ejemplo, en el caso de los hidrocarburos lo que se quiere gravar es únicamente su uso como carburante (es decir, para quemar en un motor) o combustible (es decir, para calefacción), lo que excluye el uso como materia prima (por ejemplo, para fabricar otros hidrocarburos o derivados), o en procesos de cogeneración de electricidad y calor, o en reducciones químicas o en procedimientos metalúrgicos. En el caso del tabaco, el consumo que se quiere gravar es el hecho de fumar, lo que excluye el tabaco para mascar o el utilizado con fines industriales o agrícolas. Y en el caso del alcohol y bebidas alcohólicas, el objeto del impuesto es el consumo humano por ingestión, es decir los tradicionalmente llamados <<usos de boca>>¹⁰⁸, con exclusión por tanto de los demás usos, como por ejemplo el alcohol utilizado para fabricar medicamentos o productos de limpieza, el utilizado en droguería o perfumería, o el vino utilizado para fabricar vinagre.

¹⁰⁸ Como se indica en la EM de la Ley 38/92 <<En relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines>>.

Esta técnica (un hecho imponible aparentemente muy amplio, que se recorta con supuestos de no sujeción, exención¹⁰⁹ y devolución para limitar el gravamen a lo que realmente se quiere gravar), afirma el autor, se explica por razones antielusorias, pues la sujeción formal al impuesto (aunque finalmente no nazca obligación de pago alguna) es la que delimita el ámbito de aplicación de los mecanismos de control¹¹⁰.

Sobre las razones antielusorias, se afirma en la STS de 24 de febrero de 2011 (RJ 2011\1634) (casación 3692/06, FJ 3º), <<uno de los aspectos en los que se desarrolla este control es en el de la tenencia y fabricación de estos productos, al punto que es la propia normativa aplicable la que va a determinar los lugares en los que cabe su depósito o fabricación, y ello en una doble perspectiva, el control de la actividad en sí y el control de los locales tanto por parte de la Inspección, como por la Intervención. Con ello se va a hacer posible controlar los productos en cualquier momento de la cadena productiva, procurando finalmente gravar su consumo [...]>>¹¹¹.

¹⁰⁹ Vid. sobre las exenciones en los IIEE, ANDRÉS AUCEJO, E., *Liquidaciones tributarias derivadas de la aplicación de exenciones fiscales en materia de Impuestos Especiales*, Quincena fiscal, nº 7, 2009, pp. 15-26.

¹¹⁰ FALCÓN Y TELLA, R., *La técnica de los impuestos especiales... cit.*, (consultado en www.aranzadigital.es).

¹¹¹ Todo lo cual, se continúa la Sentencia, ha conllevado que las exigencias formales resulten un requisito ineludible, en cuanto cumplen la finalidad básica de hacer posible el gravamen. La tenencia o fabricación sólo cabe hacerlas en los lugares normativamente autorizados, y dado que la verificación sólo puede hacerse en los mismos, estos deben estar debidamente autorizados e inscritos, bajo control contable específico distinto del que debe llevarse a efectos por imperativo de la normativa mercantil y/o contable. Dentro de estos deberes, también, cabe atender a la solicitud y obtención del Código de Actividad de Establecimiento (CAE). La no obtención del CAE significa por un lado la imposibilidad de iniciar la propia actividad y por otro el sometimiento a los sistemas de inspección y de intervención no permanente.

La Ley de IIEE completa la delimitación del hecho imponible-art.5-, en su artículo 6 mediante la mención de los siguientes supuestos de no sujeción:

1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan¹¹², no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto¹¹³.

Sobre este artículo la STS de 1 febrero 2005 (RJ 2005, 1378) ha considerado dicho precepto plenamente ajustado a la Ley del Impuesto, ya que -según dicha sentencia- el establecimiento de una <<pérdida máxima>> tiene cobertura

¹¹² En este sentido, por ejemplo en el caso del Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas establece el art. 90 del RIIIEE que <<A los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles en los procesos de fabricación, elaboración, envasado, almacenamiento y transporte son los siguientes: [...]g) En el transporte de alcohol y bebidas derivadas, en continentes de más de 200 litros incluida su descarga: el 0,5 por 100 de la cantidad que consta como transportada en el correspondiente documento de circulación>>.

Vid. sobre este particular, FALCÓN Y TELLA, R., *Las pérdidas por descarga: tratamiento actual y propuesta de reforma*, Quincena fiscal, nº 12, 2004, (consultado en www.aranzadigital.es). Como señala el autor <<En el caso que nos ocupa, es evidente que, cuando no se hace constar en el certificado de recepción ninguna merma por transporte y descarga [...], tales mermas tienen que reflejarse en el alcohol almacenado en el depósito. O dicho de otro modo, según las reglas del criterio humano, es claro que si las mermas de transporte y almacenaje se comprueban conjuntamente a través de los recuentos (que han de realizarse al menos trimestralmente), las mismas han de ser la suma de las mermas por transporte que se habrían detectado si se hubieran comprobado en el momento de la descarga, y las mermas por almacenamiento reglamentariamente admitidas>>.

¹¹³ Los porcentajes reglamentarios de pérdidas fijados para los distintos productos y procesos, están recogidos en los arts. 61, 67, 72, 90, 116, 127 y 116 del RIIIEE.

suficiente en el art. 6 de la Ley 38/1992, según el cual no están sujetas las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de impuestos especiales, cuando no excedan de los porcentajes fijados reglamentariamente.

En el Impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, cabría señalar como supuestos paradigmáticos de mermas autorizadas, los siguientes:

- Art. 26.2 de la Ley que establece <<A los efectos de lo establecido en el apartado anterior, en la determinación del grado Plato se admitirá una tolerancia de hasta 0,2 grados>>.

- Art. 90.1a) del Reglamento el cual establece <<1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles en los procesos de fabricación, elaboración, envasado, almacenamiento y transporte son los siguientes:

- a) En el proceso de fermentación alcohólica de las melazas y demás sustancias azucaradas: El 10 por 100 de la cantidad de alcohol absoluto que constituiría el rendimiento químico teórico del 100 por 100 de los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa contenidos en aquellas que hayan sido puestas en trabajo>>.

Al respecto señala a mi juicio acertadamente FALCÓN, ello supone un apartamiento arbitrario y sin motivación alguna de la doctrina anterior, pues las <<pérdidas>> máximas admitidas, o <<mermas>>, que han existido siempre (también en el Reglamento de 1980), se han entendido siempre referidas a las pérdidas de alcohol (o de productos que contengan alcohol). Es decir, al fabricar el alcohol, al transportarlo, o simplemente mientras está almacenado en un

depósito, se pierden determinadas cantidades de alcohol, por evaporación, por fugas y por otras causas¹¹⁴.

2. Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente¹¹⁵ o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho¹¹⁶.

¹¹⁴ FALCÓN Y TELLA, R., *La ilegalidad de la presunción de un rendimiento mínimo...cit.*, (consultado en www.aranzadidigital.es). En este mismo sentido agrega el autor que el Reglamento siempre ha fijado unos porcentajes por debajo de los cuales esas pérdidas de alcohol, o mermas, se consideran normales, y por tanto no es necesaria la justificación de las mismas. Ahora bien, ello sólo es así, respecto del alcohol y de las materias primas que contienen alcohol; es decir, respecto a los productos que son objeto de los impuestos especiales (como los productos alcohólicos recibidos en fábrica para producir otros, los caldos y los mostos fermentados). Pero el régimen de pérdidas no puede aplicarse a las materias primas que no son objeto de impuestos especiales, como ocurre con las melazas de remolacha y caña y demás sustancias azucaradas y los cereales y sus maltas, y demás sustancias amiláceas. Resulta especialmente significativo, en este sentido, que en los supuestos de producción de alcohol a partir de cereales no se exija rendimiento mínimo alguno (ni directamente, ni a través de la aplicación del régimen de pérdidas en relación a las materias primas), pese a que el alcohol potencial en los cereales es mayor que en los azúcares.

¹¹⁵ Cfr. art. 16 RIIEE

¹¹⁶ Ahora bien, como ha indicado el TEAC en su Resolución de 1 marzo 2006. JT 2006\894 un robo de labores del tabaco no implica, per se, que las labores hayan resultado destruidas o inutilizadas sino, más bien, que su destino final será la comercialización y consumo, aunque ello se haga por canales irregulares. Por tanto, admitir la no sujeción en tales supuestos en los que la realidad de la pérdida no está constatada equivaldría a dispensar del pago del impuesto respecto de labores del tabaco cuyo destino más probable es el de ser consumidas como tales. En consecuencia, salvo en los casos en que se acredite fehacientemente que del robo de labores del tabaco se ha derivado su destrucción o inutilización o bien, la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, no constituye una pérdida debida a caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del transcrito artículo 6 de la Ley 38/1992

3. La destrucción total o pérdida irremediable¹¹⁷ de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo.

Por su parte, estarán exentas, en las condiciones determinadas reglamentariamente por los arts. 4 y 5 del RIIEE, la fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se destinen¹¹⁸:

De acuerdo con el artículo 12.1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales y con el art. 9 LIIEE que lo transpone a nuestro Ordenamiento, <<Los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos¹¹⁹ del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados:

En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;

b) por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos,

¹¹⁷ Se considera que los productos han sido destruidos totalmente o han sufrido una pérdida irremediable cuando no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales y se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hayan producido o detectado.

¹¹⁸ Cfr. art. 9 LIIEE, que constituye una transposición del 12 de la Directiva 2008/118/CE que desarrollamos.

¹¹⁹ Nótese que deben concurrir las condiciones determinadas por los arts. 4 y 5 del RIIEE que desarrollan el art. 9 LIIEE.

dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;

c) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas¹²⁰;

d¹²¹) para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del impuesto sobre el valor añadido>>¹²².

¹²⁰ Tal y como establece el art. 4.2 RIIEE en relación con la exención relativa a las adquisiciones efectuadas por las fuerzas armadas, cuando se trate de los productos objeto de los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco o de los combustibles incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos el procedimiento para la aplicación del beneficio se iniciará, de acuerdo con el RD 160/2008, de 8 de febrero (RCL 2008, 527), que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la OTAN, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte de dicho tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, con la petición al Ministerio de Defensa de la acreditación del cumplimiento de las condiciones fijadas en los respectivos Convenios internacionales suscritos por España. Una vez obtenida dicha acreditación, el beneficiario de la exención debe solicitar su aplicación del centro gestor. En esta solicitud, a la que se acompañará la referida acreditación, se precisará la clase y cantidad de productos que se desea adquirir con exención, de acuerdo con las necesidades previstas. El centro gestor expedirá la autorización de suministro con exención de los impuestos especiales de fabricación, por la cantidad adecuada a las necesidades de consumo justificadas.

¹²¹ LA Directiva 2008/118/CE contiene una letra d) con el siguiente tenor literal: <<por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;>>

Las citadas exenciones genéricas de la Directiva son muy similares¹²³ con las establecidas en el art. 9 de la Ley de IIEE, sin perjuicio de las exenciones previstas específicamente en cada uno de los impuestos especiales de fabricación¹²⁴. Además, también están exentos del pago del impuesto especial que proceda de acuerdo con el art. 9 de la Ley-, los productos objeto de los mismos cuando se destinen: <<e) Al avituallamiento de los buques siguientes excluidos, en todo caso, los que realicen navegación privada de recreo:

1º Los que realicen navegación marítima internacional.

2º Los afectos al salvamento o la asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones de a bordo, cuando la duración de su navegación, sin escala, no exceda de cuarenta y ocho horas¹²⁵.

¹²² De acuerdo con el art. 4.3 RIIEE, la exención de productos destinados al consumo en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros o con organismos internacionales se llevará a cabo en las condiciones previstas en el acuerdo que la reconozca y, en lo no previsto en el mismo, con arreglo a las normas del RD 3485/2000 sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales (RCL 2000, 3040) en lo que resulte de aplicación. Cuando se trate de carburantes incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos se estará, además, a lo establecido en el art. 5 RIIEE.

¹²³ Con la excepción de la letra d) antedicha relativa a las fuerzas armadas del Reino Unido.

¹²⁴ Vid. art. 21 LIIEE en relación con las disposiciones comunes a todos los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas; art.42 LIIEE en relación al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas; art. 51 LIIEE en el Impuesto sobre Hidrocarburos; art. 61 LIIEE en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco; art. 64 quinquies en el Impuesto sobre la Electricidad.

¹²⁵ De acuerdo con el art. 4.1 RIIEE La aplicación de las exenciones a las que se refieren los puntos 1, 2 de la Ley de IIEE se ha de efectuar de acuerdo con lo previsto en el RD 3485/2000, de 29 de diciembre (RCL 2000, 3040), sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático,

f) Al avituallamiento de aeronaves que realicen navegación aérea internacional distinta de la aviación privada de recreo¹²⁶>>

Nótese que de acuerdo con el art. 269. 1 del CAU¹²⁷ relativo a la exportación de mercancías de la Unión, las mencionadas mercancías de la Unión que vayan a

consular y de organismos internacionales, y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre (RCL 1999, 204).

¹²⁶ En relación con la exención de productos destinados al avituallamiento de buques o aeronaves, la disp. adicional única Ley 16/2013, de 29 octubre por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, establece que serán admitidas con franquicia de derechos de importación las mercancías de terceros países, siempre que dichas mercancías se destinen a dichas operaciones exentas.

¹²⁷ Como señala GARCÍA HEREDIA, A., en *Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 162, 2014, pp. 137-176 (consultado en www.aranzadigital.es), <<aunque el CAU ya entró en vigor el 30 de octubre de 2013, la mayor parte de sus disposiciones no son aplicables hasta 2016. Es necesario distinguir en este punto entre entrada en vigor y aplicabilidad. Mientras que la entrada en vigor del CAU se produjo el 30 de octubre de 2013 (artículo 287 CAU), para determinar el momento de su aplicación se deben distinguir dos fechas y dos tipos de normas (artículo 288 CAU). Por un lado, el CAU contiene una serie de normas en las que se establece una delegación de poderes y atribución de competencias a favor de la Comisión para que desarrolle determinadas disposiciones del mismo. Estas normas, así como lo dispuesto en relación con las cargas y costes, son aplicables desde la fecha de entrada en vigor (30 de octubre de 2013) a fin de que la Comisión pueda comenzar a trabajar en el desarrollo del CAU para su total aplicación. Por otro lado, tenemos el resto las normas del CAU (normas materiales o de contenido) que no son aplicables hasta el 1 de junio de 2016, fecha en la que se supone que ya estarán aprobadas las disposiciones de desarrollo de la Comisión que permitan la aplicación total del CAU. La propia exposición de motivos del CAU insta a la Comisión a que se esfuerce para que los actos delegados y de ejecución entren en vigor con suficiente antelación al 1 de junio de 2016 (párrafo 59)>>.

salir del territorio aduanero de la Unión se deben incluir en el régimen de exportación.

Constituye una excepción al régimen general de la inclusión de la citada exclusión en el régimen de exportación, de acuerdo con el art. 269.2 c) CAU, las mercancías entregadas, exentas del IVA o de impuestos especiales, para el avituallamiento de aeronaves o embarcaciones, que independientemente del destino de la aeronave o de la embarcación. Para dichas mercancías se exigirá una prueba de tal entrega.

Finalmente, el apartado 2 del art. 8 de la LIIIE establece la posibilidad de que reglamentariamente se establezca que las exenciones se concedan mediante la devolución de los impuestos previamente satisfechos, así como que la cuota a devolver se determine como un porcentaje del precio de adquisición, en función de los valores alcanzados por tales cuotas y precios en períodos anteriores.

Por su parte, la disposición adicional única Ley 16/2013, de 29 octubre establece que serán admitidas con franquicia de derechos de importación las mercancías de terceros países, siempre que dichas mercancías se destinen a las operaciones exentas mencionadas.

b. El devengo¹²⁸. Una primera aproximación

Es por ello que hasta el año 2016 continuarán aplicándose las disposiciones del CAC y del RACAC.

¹²⁸ Con carácter general, el impuesto especial de fabricación que proceda se devenga en el momento y en el lugar en el que se produzca alguna de las circunstancias que siguen (art. 7 LIIIE):

1. En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su

autoconsumo. No obstante, la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal se efectúa en régimen suspensivo cuando se destinen:

a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

c) Durante la circulación intracomunitaria con destino a ser usados:

c.1) En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares; c.2) por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede; c.3) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas; c.4) por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas; c.5) para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del IVA.

2. En los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. No obstante la importación se efectúa en régimen suspensivo, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal, a una entrega directa, cuando circulen con destino a un destinatario registrado, a un lugar donde se produzca la salida del territorio de la Comunidad de los productos sujetos a impuestos especiales o a uno de los destinatarios, situados en el ámbito territorial comunitario no interno, citados en el apartado 1 c).

3. En los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado, en el momento de la recepción por este de los productos en el lugar de destino.

4. En los supuestos de entregas directas, el devengo se produce en el momento de la recepción de los productos sujetos en el lugar de su entrega directa.

5. En el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas.

6. En los supuestos de ventas a distancia, en el momento de la entrega de los productos al destinatario.

Sobre la particular interrelación que se da entre el hecho imponible y el devengo en los impuestos especiales de fabricación cabe señalar, que según establece el ya citado art. 5.1 de la Ley de IIEE, el hecho imponible y la sujeción al impuesto se producen por la fabricación o la importación de los productos sometidos a tributación dentro del ámbito territorial comunitario.

Como afirma FERREIRO, una vez que la Ley ha configurado, tipificando el hecho imponible, su realización origina la obligación de tributar. Estamos en este caso ante un supuesto de sujeción al tributo. Cuando no se realice el hecho no existirá obviamente tal sujeción¹²⁹.

Entiende PIÑA GARRIDO, que el devengo del tributo es el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Y esto es así tanto si el impuesto es

7. En los supuestos de expediciones con destino a un receptor autorizado, en el momento de la recepción por este de los productos en el lugar de destino.

8. En el supuesto de irregularidades en la circulación en régimen suspensivo, en la fecha de inicio de la circulación, salvo que se pruebe cuándo fue cometida, en cuyo caso, este será el momento del devengo.

9. En el supuesto de irregularidades en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado en otro Estado miembro, en el momento de su comisión y, de no conocerse, en el momento de su descubrimiento.

10. En el supuesto de no justificación del destino o uso indebido en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos, salvo prueba fehaciente de la fecha en la que se ha procedido a su uso indebido, en cuyo caso, este será el momento del devengo. Cuando la entrega de estos productos fuese a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación.

¹²⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español...*cit., p.395.

instantáneo¹³⁰, como si es periódico. El elemento temporal del hecho imponible es su duración, que puede no haber sido objeto de consideración específica por parte del legislador e identificarse, sencillamente, con el tiempo que precisa el aspecto material del presupuesto de hecho para realizarse, o haber sido fraccionado por la ley, en períodos impositivos. El devengo indica en cualquier caso, el momento en que nace la obligación y, por tanto, aquel en que se entiende verificado el hecho imponible. No es su elemento temporal, sino un componente más de la estructura del tributo¹³¹.

El régimen suspensivo, está regulado a nivel comunitario en la Directiva 2008/118 de 16 de diciembre, por la que se establece un régimen general de los impuestos especiales y deroga Directiva 92/12/CEE, y funciona en toda la UE. Se aplica, en palabras de FALCÓN, mientras que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se encuentren en los depósitos autorizados (fábricas y almacenes que han obtenido permiso de la Administración tributaria para operar con éstos productos), e incluso durante la circulación de los productos de unos depósitos a otros (aunque estén situados en distintos Estados miembros de la UE).

Este régimen fiscal de suspensión de impuestos especiales, continúa el autor, se caracteriza porque no nace la obligación tributaria principal, pese a la realización del hecho imponible¹³². Podríamos decir que en estos casos la salida a consumo

¹³⁰ Como es el caso, a mi juicio, de los impuestos especiales de fabricación. Al igual que en el IVA se habla de tributos instantáneos de liquidación periódica. Vid. al respecto FALCÓN Y TELLÁ, R. *Derecho financiero y tributario...cit.*, p. 64.

¹³¹ PIÑA GARRIDO, D., *El devengo y el período impositivo...cit.*, p.48.

¹³² En sentido contrario PIÑA GARRIDO, D., *El hecho imponible y el devengo en el Impuesto Especial sobre Alcoholes Etilicos y Bebidas Alcohólicas. (Comentario a la Sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, del Tribunal Constitucional)*, Crónica Tributaria, nº66, 1993, p. 116, que opina

opera como una condición suspensiva de la obligación tributaria principal, que no surge hasta que se cumple dicha condición (aunque existen numerosas obligaciones formales, de información y registro, e incluso en algunos casos una intervención permanente del depósito). Y si la condición no se cumple (por ejemplo, porque el producto se exporta a un tercer país sin que exista puesta a consumo en la UE), se extingue el régimen suspensivo sin devengo de la obligación tributaria principal¹³³.

Sobre la apreciación de la particular interrelación existente entre el hecho imponible y el devengo en los impuestos especiales de fabricación, ESCOBAR LASALA, indica que <<la configuración de un impuesto cuya última finalidad es gravar el consumo, pero que a su vez se estructura técnicamente como un impuesto que grava la fabricación, genera necesariamente disfunciones[...] ¿qué ocurre cuando un bien sujeto a Impuestos Especiales que ya ha sido fabricado o importado (y por tanto realizado el hecho imponible) desaparece en todo o en parte, de tal modo que no va a poder ser consumido, imposibilitando así que el impuesto especial cumpla su finalidad última?>>¹³⁴. De este modo, parece claro a

al respecto que <<la postura de la Audiencia Nacional, basada en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no puede ser aceptada por la Dogmática, porque confunde los esquemas técnico-tributarios, de acuerdo con los cuales, <<devengo>> es el momento del nacimiento de la obligación, que no puede ser equiparado al de su exigibilidad; <<devengo>> indica también el momento en que se considera verificado el hecho imponible, de modo que existe un nexo entre ambos elementos de la estructura del tributo que impide considerar posible su existencia independiente y separada o distanciada en el tiempo y, por último, el hecho imponible de un tributo es aquel presupuesto de hecho de cuya verificación se deriva un efecto jurídico muy concreto, cual es el nacimiento de la obligación, de modo que sólo a partir del efecto puede delimitarse exactamente, y no a partir de un precepto aislado del conjunto de la normativa del impuesto (error que lleva a la jurisprudencia a entender que el hecho imponible del impuesto especial que nos ocupa consiste en la elaboración y no en la salida de fábrica del producto)>>.

¹³³ FALCÓN y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*,...cit. p. 170.

¹³⁴ ESCOBAR LASALA, J. J., *Tratamiento de las mermas...cit.*, p.112.

mi juicio, que en estos supuestos de las denominadas en el <<mermas>>¹³⁵ a pesar de haberse realizado el hecho imponible no se devenga el impuesto correspondiente. De lo señalado por el autor se puede concluir, a mi juicio, que en los impuestos especiales hay dos tempos que no son coincidentes necesariamente. En el primer momento tiene lugar el presupuesto del hecho imponible y con posterioridad se realiza dicho presupuesto de hecho (devengo).

El art. 4. 7 de la Directiva 2008/118, que es plenamente coincidente con el art. 4.27 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, define el régimen suspensivo como, <<el régimen fiscal, consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo>>.

En los impuestos especiales de fabricación el aspecto espacial afecta al devengo, y no al hecho imponible propiamente dicho, en el sentido de que el impuesto se exige en el lugar en el que se produzcan las circunstancias determinantes del devengo, con total independencia de dónde se haya realizado la fabricación o la importación¹³⁶.

¹³⁵ Tanto el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 2442/1985, de 27 de diciembre como el Reglamento provisional para la aplicación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas a las mistelas y vinos especiales, aprobado por el Real Decreto 154/1987, de 23 de enero que fueron derogados en virtud de la disposición derogatoria única Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio por el que se aprueba el actual Reglamento de Impuestos Especiales, se hacía referencia al concepto de <<merma>> que en el actual reglamento ha sido sustituido por el sustantivo <<pérdida>>.

¹³⁶ DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español*,...cit., p.349. Por su parte, de acuerdo con el art. 3.1 de la Ley, que regula el <<ámbito territorial interno>> de los impuestos especiales de fabricación: << Los impuestos especiales de fabricación se exigirán en

El régimen suspensivo constituye verdaderamente, la espina dorsal¹³⁷ de la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. Cabría afirmar, que la razón de ser del régimen suspensivo en los impuestos especiales de fabricación trae causa en que, al ser los impuestos especiales tributos monofásicos y los tipos impositivos aplicables a los mismos muy elevados, de no existir dicho régimen, se haría inviable soportar por parte de los fabricantes o los mayoristas, la carga impositiva con anterioridad a que los productos objeto de los mismos saliesen a consumo.

El devengo en los impuestos especiales se produce, cuando la gasolina se envía a las gasolineras a su salida de la refinería, o por ejemplo cuando cualquiera de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (la cerveza, el vino y las bebidas fermentadas, los productos intermedios o el alcohol y bebidas derivadas) salen de la fábrica o depósito fiscal a los bares o supermercados.

En este sentido HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, afirma que el hecho imponible tiene lugar con ocasión de la fabricación o de la importación en el territorio de la Comunidad de las mercancías objeto de impuestos especiales y el devengo con su puesta a consumo. Ahora bien, entre un momento y otro transcurre, por regla general, un lapso temporal y, lo que es más importante, puede variar, por la circulación intracomunitaria de los productos, el Estado miembro en el que haya de pagarse el impuesto. Un sistema tal exige suponer que entre la

todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla. No obstante, en las condiciones establecidas en la presente Ley, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles en las islas Canarias>>.

¹³⁷ Término tomado de SOLANA VILLAMOR, F., *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (I)*,...cit., p.2.

sujeción al tributo y su devengo no existe solución de continuidad¹³⁸, lo que se arbitra mediante una figura jurídica singular: el llamado <<régimen suspensivo>>¹³⁹.

Como afirma FALCÓN, en relación con la distinción entre devengo y realización del hecho imponible, <<el art. 21.1 LGT dice que <<el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal>>. Lo que define al devengo es esto último, pues por devengo se entiende el momento en que nace la obligación. Y dado que el hecho imponible consiste en el conjunto de circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación, no hay inconveniente en afirmar, como hace el precepto citado, que el hecho imponible <<se entiende>> realizado en el momento del devengo. Pero no sería correcto afirmar, en cambio, que el devengo coincide siempre con la realización material del hecho imponible, pues puede no ser así>>.

Continúa el autor, señalando que << en efecto, el devengo no es el hecho imponible, sino el momento en que el hecho imponible se entiende jurídicamente realizado, y por eso se menciona separadamente en el art. 8 LGT, al enumerar los elementos reservados a ley. El hecho imponible permite saber si existe o no obligación tributaria principal, pero no prejuzga el momento de su nacimiento. El devengo es el que señala el momento en que la obligación debe reputarse nacida, y ese momento puede coincidir o no con la realización material del hecho

¹³⁸ Vid. sobre este aspecto la opinión de, VELARDE ARAMAYO, M. S., en *El concepto de devengo en el Impuesto que grava la fabricación de bebidas alcohólicas*, Jurisprudencia Tributaria, nº 50, 1995, pp. 15-19.

¹³⁹ HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., *La armonización fiscal de los Impuestos Especiales: una visión jurisprudencial*, Estudios de Derecho Judicial, nº143, 2007, p. 246.

imponible¹⁴⁰, en el sentido de que la ley puede fijar el devengo en un momento anterior o posterior, siempre que no exista arbitrariedad; aunque lo más frecuente es que el devengo coincida con la realización material del hecho imponible¹⁴¹.

Un ejemplo paradigmático de la no necesaria coincidencia entre el hecho imponible y el devengo lo constituyen los impuestos especiales de fabricación. En este supuesto la Ley de IIIEE, retrasa el devengo respecto a la realización material del hecho imponible.

El régimen suspensivo, en los impuestos especiales, de acuerdo con el art. 4.27 de la Ley de IIIEE que lo define, se aplica a la fabricación, transformación, tenencia y la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación siempre que los mismos, no estén incluidos en un régimen aduanero suspensivo.

Nos encontramos, por lo tanto, ante una definición negativa de régimen suspensivo, al indicar el artículo de la Ley, que el régimen de suspensión de impuestos especiales es aquel en el que los productos objeto de los mismos se encuentran en dicho régimen, concurriendo esa circunstancia únicamente en la medida en que, los mismos no estén <<incluidos en un régimen aduanero suspensivo>>.

¹⁴⁰ Vid. también al respecto, FERREIRO, en *Curso de Derecho Financiero Español...* cit., p.385, que cita la STC 197/1992, de 19 de noviembre que refleja su postura, en la que se declara que <<en los hechos imponibles instantáneos, el elemento material y el devengo lógicamente coinciden, pero en los hechos imponibles que se prolongan o reproducen en el tiempo (...) el devengo resulta ser el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible(...) en los hechos imponibles duraderos o de período, el legislador puede situar el devengo al final o al inicio del período>>.

¹⁴¹ FALCÓN y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., p. 169.

Los denominados <<regímenes aduaneros suspensivos>>, afectan tanto al Arancel Aduanero Común como al IVA y a los Impuestos Especiales. Se incardinan dentro de esta categoría, de acuerdo con el art. 4.26 LIIEE, que se remite al Reglamento (CEE) 2913/1992, de 12 de octubre, por el que se aprueba Código Aduanero Comunitario¹⁴², el tránsito externo¹⁴³, el depósito aduanero¹⁴⁴, el

¹⁴² En la actualidad es aplicable el Reglamento (UE) núm. 952/2013, de 9 de octubre por el que se establece el código aduanero de la Unión.

El Código Aduanero Comunitario (CAC) estaba previsto que fuese sustituido por el Código Aduanero Modernizado (CAM) en el momento en el que estuviese preparado el Reglamento de Aplicación de este último. Esto es el CAC, estaba previsto que fuese sustituido por el CAM, cuya principal característica era racionalización de los procedimientos aduaneros mediante la creación un nuevo entorno aduanero electrónico, cuando las disposiciones de aplicación necesarias de este último se adoptasen y fueran aplicables. En este sentido, tal y como establece el Reglamento 528/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de junio de 2013, << (1) El Reglamento (CE) n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), tiene por objeto sustituir el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario. El Reglamento (CE) n.º 450/2008 entró en vigor el 24 de junio de 2008, pero, con arreglo a su artículo 188, apartado 2, será de aplicación solo cuando sean aplicables sus medidas de aplicación[...]>>. En relación con la aplicabilidad del CAM, establecen los apartados (2) y (3) que << (2) El 20 de febrero de 2012, la Comisión presentó al Parlamento Europeo y al Consejo una propuesta de Reglamento por el que se establece el código aduanero de la Unión, en forma de versión refundida del Reglamento (CE) n.º 450/2008, para sustituirlo antes de su fecha límite de aplicación de 24 de junio de 2013. Sin embargo, el procedimiento legislativo ordinario no puede concluirse a tiempo para permitir la adopción y la entrada en vigor de la propuesta de Reglamento antes de dicha fecha. A falta de una acción legislativa correctora, el Reglamento (CE) n.º 450/2008 entraría por lo tanto en vigor el 24 de junio de 2013 y el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 quedaría derogado. Esto generaría incertidumbre jurídica en torno a la legislación aduanera realmente aplicable a partir de esa fecha, y sería un obstáculo al mantenimiento de un marco jurídico completo y coherente de la Unión para los asuntos aduaneros a la espera de la adopción de la propuesta de Reglamento. (3) Para evitar estos graves problemas relativos a la legislación aduanera de la Unión y dar al Parlamento Europeo y al Consejo tiempo

perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión¹⁴⁵, la transformación bajo control aduanero¹⁴⁶, y la importación temporal¹⁴⁷. Además, de los citados

suficiente para completar el procedimiento de adopción del texto refundido del código aduanero de la Unión, debe posponerse la fecha límite de aplicación del Reglamento (CE) n.º 450/2008, establecida en el segundo párrafo del artículo 188, apartado 2, de este. La nueva fecha de aplicación que se considera adecuada a tal efecto es el 1 de noviembre de 2013>>. Finalmente, el CAM no se aplica, y es de aplicación el Reglamento (UE) núm. 952/2013, de 9 de octubre por el que se establece el código aduanero de la Unión.

¹⁴³ El art. 226.1 CAU que establece, en relación con el tránsito externo que: << En el marco del régimen de tránsito externo, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán circular de un punto a otro dentro del territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas:

- a) a derechos de importación;
- b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él>>.

¹⁴⁴ El art. 240.1.1 CAU establece en relación con los depósitos aduaneros que, bajo el régimen de depósito aduanero, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser depositadas en instalaciones u otros lugares autorizados para dicho régimen por las autoridades aduaneras y bajo supervisión aduanera en los denominados «depósitos aduaneros». Las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero podrán ser temporalmente retiradas del depósito aduanero. Excepto en caso de fuerza mayor, esa retirada deberá ser autorizada previamente por las autoridades aduaneras.

Los depósitos aduaneros pueden estar a disposición de cualquier persona para el depósito aduanero de mercancías, en cuyo caso son «depósitos aduaneros públicos». Por su parte, son «depósitos aduaneros privados» aquellos empleados para el almacenamiento de mercancías por el titular de una autorización de depósito aduanero.

¹⁴⁵ De acuerdo con el Considerando 50 del CAU, << Dado que el propósito de reexportar ha dejado de ser necesario, el régimen de suspensión del perfeccionamiento activo debe fundirse con el régimen de transformación bajo control aduanero, y el régimen de reintegro del perfeccionamiento activo ha de suprimirse. Este régimen único de perfeccionamiento activo debe cubrir también la destrucción, salvo cuando esta sea efectuada por las aduanas o bajo vigilancia aduanera>>. Cabría a mi juicio señalar, sobre la base del Considerando 49, el propósito de

reexportar haya dejado de ser necesario debido a que << En vista de mayores medidas de seguridad, es preciso que la inclusión de mercancías en una zona franca pase a convertirse en un régimen aduanero y que tales mercancías se sujeten a controles aduaneros de entrada y a control de registros>>.

A propósito del régimen de perfeccionamiento activo el art. 256 del CAU establece lo siguiente:<<[...]en el marco del régimen de perfeccionamiento activo las mercancías no comunitarias podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Comunidad en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas:

- a) A derechos de importación;
- b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- c) a medidas de política comercial, en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad o su salida de él.

2. El régimen de perfeccionamiento activo solamente podrá utilizarse en casos distintos de la reparación y la destrucción cuando, sin perjuicio de la utilización de ayudas a la producción, las mercancías incluidas en el régimen puedan ser identificadas en los productos transformados [...]>>.

¹⁴⁶ Son operaciones de transformación, de acuerdo con lo establecido en el art. 4.31 de la Directiva 2008/118 cualquiera de las siguientes:

- a) la manipulación de mercancías, incluidos su montaje o ensamblaje o su incorporación a otras mercancías;
- b) la transformación de mercancías;
- c) la destrucción de mercancías;
- d) la reparación de mercancías, incluidas su restauración y su puesta a punto;
- e) el uso de mercancías que no formen parte del producto transformado pero que permitan o faciliten la producción de este, incluso aunque se consuman total o parcialmente en el proceso (ayudas a la producción).

¹⁴⁷ Tal y como establece el art. 250.1 CAU, << En el marco del régimen de importación temporal, las mercancías no comunitarias destinadas a la reexportación podrán ser utilizadas en el territorio aduanero de la Comunidad con exención total o parcial de derechos de importación y sin estar sometidas a lo siguiente:

- a) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- b) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad o su salida de él>>.

regímenes, también son regímenes aduaneros suspensivos aquellos que llevan a cabo un control aduanero de las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales¹⁴⁸, zonas francas¹⁴⁹ o depósitos francos¹⁵⁰.

En el régimen suspensivo, aunque se haya realizado el hecho imponible se pospone el devengo y, con ello, la exigibilidad del impuesto hasta que el producto sea puesto al consumo¹⁵¹. Cabría caracterizar dicho régimen como, aquella

El régimen de importación temporal únicamente podrá utilizarse cuando se cumplan las condiciones que establece el art. 250.2 CAU.

¹⁴⁸ Sobre las mercancías en depósito temporal, establece el art. 144 del CAU que las mercancías no pertenecientes a la Unión se mantendrán en depósito temporal a partir del momento de su presentación en aduana.

¹⁴⁹ De acuerdo con el Considerando 32 de la Directiva 2008/118, ya citado, que establece que <<En vista de las mayores medidas de seguridad introducidas en el código por el Reglamento (CE) núm. 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005, que modifica el Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo por el que se aprueba el código aduanero comunitario, es preciso que la inclusión de mercancías en una zona franca pase a convertirse en un régimen aduanero y que tales mercancías se sujeten a controles aduaneros de entrada y a control de registros>>. En relación con las zonas francas establece el art. 243 CAU que los Estados miembros podrán designar determinadas partes del territorio aduanero de la Unión como zonas francas. Las zonas francas estarán cerradas, y su el perímetro los puntos de acceso y de salida de ella serán definidos por cada uno de los EM.

Nótese, que las personas, las mercancías y los medios de transporte que entren en una zona franca o salgan de ella pueden ser sometidos a controles aduaneros.

¹⁵¹ En este sentido la Exposición de motivos de la Ley de IIEE, alude al mencionado desfase temporal entre el hecho imponible y el devengo del impuesto. Se pronuncia de la siguiente forma: <<Los bienes pueden permanecer en régimen suspensivo mientras no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos; la existencia de este régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia

situación de pendencia que se mantiene siempre que los productos no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos. De esta forma, el régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo¹⁵².

Finalmente, como ha señalado ALONSO GONZÁLEZ el único impuesto especial que no es un impuesto de fabricación es el impuesto sobre la matriculación, regulado, en exclusiva, en el Título Segundo de la Ley. Esta separación tajante en la regulación de este tributo respecto a los demás recogidos en la misma Ley, en el Título Primero, y bajo igual denominación genérica, <<impuestos especiales de fabricación>>, es prueba evidente de su escasa semejanza y relación, impresión que, como afirma el autor, se ve corroborada por el hecho de que, salvo el artículo

del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo>>. Por su parte, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., en *Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales*...cit., p.77, opina al respecto, <<el hecho imponible es, entonces, la fabricación del producto gravado y algo más. Este <<plus>>, esta adición fáctica que opera la ley fiscal, se corresponde con una serie de operaciones del mundo real que, [...] permite la ley: el depósito del producto fabricado, su embotellamiento, su transporte hacia otra fábrica o depósito fiscal, etc>>.

En la misma línea, STC 197/1992 de 19 noviembre (RTC 1992\197), que señala << En los hechos imponibles instantáneos , el elemento material y el devengo lógicamente coinciden, pero en los hechos imponibles que se prolongan o reproducen en el tiempo , como ocurre con el impuesto de fabricación, el devengo resulta ser el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible, y es, sin duda, un elemento integrante del presupuesto de hecho del que nace la obligación tributaria>>.

¹⁵² Vid. SSTs de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011\1524) (casación 4977/06, FJ 6 º) y 22 de mayo de 2008 (RJ 2008\5406) (casación 7876/04, FJ 4º), entre otras.

primero, dedicado a la naturaleza de los impuestos especiales, ningún otro artículo puede aplicarse conjuntamente a ambos grupos de impuestos. Tan diferente configuración jurídica explica que la problemática del régimen suspensivo resulte ajena al impuesto sobre matriculación¹⁵³.

b. Devengo y sujetos pasivos

Como se indica en el art. 36.2 LGT, el contribuyente es el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible¹⁵⁴. Por lo tanto, los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes son obligados tributarios que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal; esto es, el pago de la cuota tributaria, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

Como se indica en la STS de 27 mayo 1985 (RJ 1985\2628) el devengo del Impuesto especial se determina por la salida de fábrica del producto elaborado, pues el vocablo «devengo», tanto en razón a su etimología («de vindicare») como por su propio significado usual, entraña el derecho a exigir o reclamar una obligación, y constituye por tanto una consecuencia adicional no integrada en la obligación misma, sino en su ejecución, en cuanto se aplica a las percepciones que ya se tiene derecho a recibir y no a configurar el contenido del derecho mismo.

¹⁵³ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales...*cit. p. 50.

¹⁵⁴ Vid. con carácter general y en relación con los IIEE en derecho comparado, CERRATO M., *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, in Riv. di Dir. Trib., 1996, pp. 215-242.

El art. 7 de la Ley de IIEE, regula los supuestos de devengo del impuesto especial de fabricación que proceda¹⁵⁵. En este apartado también interrelacionaremos los supuestos de devengo del hecho imponible con la consiguiente obligación tributaria originada como consecuencia del devengo del tributo. Son supuestos de devengo del impuesto especial, los siguientes:

1. A la salida de fábrica o depósito fiscal¹⁵⁶ o en el momento de su autoconsumo¹⁵⁷ de los productos objeto de los impuestos especiales de

¹⁵⁵ Sin perjuicio de lo establecido, por ejemplo, en los artículos 23 LIIEE (<<Disposiciones particulares en relación con Canarias>>), 28 LIIEE (que señala que el vino recibido en régimen suspensivo de las fábricas de productos intermedios y utilizado en la fabricación de los productos a que se refiere el artículo 32 de la Ley, no puede continuar en régimen suspensivo si se introduce en otras fábricas o depósitos fiscales situados dentro del ámbito territorial interno), 37 LIIEE (que regula lo mismo *mutatis mutandis* que el citado art. 32 pero en relación con el alcohol) y 40 LIIEE (regulador del << Régimen de destilación artesanal >>) de la Ley de IIEE.

¹⁵⁶ En el caso del gas natural los sujetos pasivos podrán considerar que el conjunto del gas natural suministrado durante períodos de hasta sesenta días consecutivos, ha salido de fábrica o depósito fiscal el primer día del mes natural siguiente a la conclusión del referido período.

Cuando la salida del gas natural de las fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de gas natural efectuado a título oneroso, el devengo del impuesto sobre hidrocarburos se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente al gas natural suministrado en cada período de facturación (art. 7.14 de la Ley).

En estos supuestos de salidas de gas natural de las fábricas o depósitos fiscales en el marco de un contrato de suministro de gas natural efectuado a título oneroso, el contribuyente será por analogía con el art. 8.2 a) de la Ley, los depositarios autorizados a la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo. Por su parte el sustituto del contribuyente, de acuerdo con el art. 8.3 párr. 2º <<quienes realicen los suministros de gas natural a título oneroso>>.

¹⁵⁷ Nótese que en determinados impuestos especiales de fabricación hay supuestos de autoconsumo no sujetos. Es ejemplificativo al respecto el art. 47.1 de la Ley que establece <<No estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen:

fabricación¹⁵⁸. En este supuesto el sujeto pasivo en calidad de contribuyente es el depositario autorizado; esto es el titular de la fábrica o depósito fiscal¹⁵⁹. La responsabilidad cesa una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.

Los depositarios autorizados están obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario¹⁶⁰. A tal efecto prestarán una garantía en la forma y cuantía que se establezca reglamentariamente, con validez en toda la Unión Europea.

Cuando el depositario autorizado y el transportista hubiesen acordado compartir la responsabilidad a que se refiere este apartado, la Administración Tributaria puede dirigirse contra dicho transportista a título de responsable solidario.

-
- a) La utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible.
 - b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos>>.

¹⁵⁸ Recuérdese, que las operaciones de autoconsumo que generen el devengo del impuesto deberán quedar igualmente registradas en la contabilidad de existencias (art. 14. 1 RIIEE).

¹⁵⁹ Vid. art. 8.2 a) de la Ley.

¹⁶⁰ Vid. TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 14 mayo 2008. RJ 2008\3387 sobre depositarios autorizados de productos expedidos en régimen suspensivo a otro Estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario como sujetos pasivos. Su responsabilidad cesará cuando se pruebe la ultimación del régimen suspensivo. En este mismo sentido DGT, consulta vinculante núm. 1342/2010 de 16 junio (JT 2010\1356).

El autoconsumo está definido en el art. 4.3 de la Ley de IIEE como << El consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo>>¹⁶¹. Se debe resaltar por lo tanto, que se entiende devengado el impuesto especial de fabricación que proceda en los supuestos de autoconsumo de los productos objeto de dichos impuestos siempre que los mismos se encuentren en régimen suspensivo. Circunstancia lógica, porque si el régimen suspensivo se ultima, salvo que se ultime sin devengo del impuesto por alguna circunstancia excepcional, fuera del régimen suspensivo el impuesto ya se habrá pagado.

Nótese en relación con el autoconsumo, como señala el art. 2 del RIIEE que <<En las operaciones de autoconsumo, los impuestos especiales de fabricación no se devengarán cuando los productos se destinen a la realización de las operaciones propias del régimen suspensivo>>. Constituye un supuesto paradigmático, la adicción de desnaturalizante al alcohol para convertirlo en alcohol desnaturalizado.

SOLANA CORTILES, en el supuesto del Impuesto especial sobre Hidrocarburos, indica que para calcular las operaciones de autoconsumo no sujetas entiende que <<partiendo de los siguientes datos, que son perfectamente objetivos y verificables, puede llegarse a determinar los consumos de combustibles en el proceso integral: a) Producción total de la Refinería salida de la misma: es la

¹⁶¹ Vid. Solana Cortiles, E., *El autoconsumo en las refinerías de petróleo...cit.*, pp. 97-110. A propósito de las operaciones de autoconsumo de productos objeto del Impuesto de Hidrocarburos no sujetas y sobre la consideración que el art. 46 de la Ley de IIEE, hace de los <<hidrocarburos>> fiscalmente considerados y no desde un punto de vista técnico. Por tanto, todos aquellos hidrocarburos, que aunque siéndolo técnicamente, no se encuentran recogidos en los Códigos NC, no van a son <<hidrocarburos>> fiscalmente considerados, aunque pudieran serlo químicamente, y, por tanto, no se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto.

totalidad de los productos finales que constan en el balance físico de la Refinería y que han salido de ella, comercializados, intercambiados o entregados. b) Productos que no son objeto del Impuesto salidos también de Refinería, es decir, los que no son físicamente hidrocarburos (azufre, betunes, coque, hidrógeno, etc.) estos son identificables en el balance físico, de acuerdo con lo dicho respecto del ámbito objetivo del Impuesto. c) Combustibles utilizados: datos reales de cada uno de ellos en el balance físico, utilizados en la totalidad del proceso de fabricación>>¹⁶².

Si consideramos estos tres elementos, continúa el autor, <<podemos encontrar la proporción del hidrocarburo combustibles que debe tributar como autoconsumo por la fabricación de los productos que no son hidrocarburos >>¹⁶³

Recuérdese, tal y como establece el art. 47.1 LIIEE que en el Impuesto especial sobre Hidrocarburos están sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen tanto la utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible; así como la utilización de los mismos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.

¹⁶² Cfr. con Consulta a la DGT de 19 de junio de 1996.

¹⁶³ SOLANA CORTILES, E., *El autoconsumo en las refinerías de petróleo...cit.*, pp. 107.

La mencionada forma de determinación mediante prorrateo de la parte de autoconsumo de hidrocarburos que no está sujeto no contraviene el art. 23.2 LGT que establece: << El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la Ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe>>.

Por su parte, en el caso de los hidrocarburos considerados como tales a efectos del art. 46 de la Ley de IIEE, ya fabricados –se ha producido ya, por lo tanto, el hecho imponible-que se encuentran en la refinería en régimen suspensivo-el devengo no ha tenido lugar todavía- el art. 2 Reglamento dispone que: <<En las operaciones de autoconsumo, los impuestos especiales de fabricación no se devengarán cuando los productos se destinen a la realización de las operaciones propias del régimen suspensivo>>.

2. En los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. En dichos supuestos, el art. 8.2 b) de la Ley establece que son obligados tributarios <<las personas físicas y jurídicas y entidades obligadas al pago de la deuda aduanera>>.

Sobre la deuda aduanera de importación debemos citar los artículos 77, 78, 79 del Reglamento (UE) 952/2013, de 9 de octubre, del Código aduanero comunitario que establece el código aduanero de la Unión (LCEur 2013\1409) Señala el artículo 77.1 del CAU¹⁶⁴¹⁶⁵ que:

¹⁶⁴ Dicho Reglamento (UE) 952/2013, de 9 de octubre, deroga los siguientes reglamentos relativos al objeto de este trabajo (art. 286 Reglamento (UE) 952/2013):

1. Reglamento (CEE) núm. 2913/1992, de 12 de octubre por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (LCEur\1992\3275).
2. Reglamento (UE) núm. 528/2013, de 12 de junio que modifica la fecha de aplicación del Reglamento (CE) núm. 450/2008 (LCEur 2008\857), que establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado) (LCEur\2013\833).
3. Reglamento (CE) núm. 450/2008, de 23 de abril que establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado) (LCEur\2008\857). En lo relativo a este Reglamento señala el que lo deroga (Reglamento (UE) 952/2013) en su EM (1) que << Es preciso introducir una serie de modificaciones en el Reglamento (CE) nº 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado). En aras de una mayor claridad, conviene refundir dicho Reglamento>>.

<<Una deuda aduanera de importación nacerá al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión sujetas a derechos de importación en alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

- a) el despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final;
- b) la importación temporal con exención parcial de derechos de importación>>.

El art. 11 de la Ley 38/92 dispone que el régimen suspensivo se ultima por cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto. Se produce tal ultimación, por ejemplo, con la vinculación de la mercancía a un régimen aduanero suspensivo de Tránsito Externo, de manera que dicha ultimación, mediante la sola vinculación, determina el traslado de la responsabilidad tributaria en lo que al impuesto especial se refiere al titular de la operación de tránsito externo, que no es otro que el obligado principal en dicha operación de conformidad con lo dispuesto en el Art. 223 CAU. A tenor de lo expuesto resulta que el expedidor de los productos asume la responsabilidad tributaria en relación con el impuesto especial hasta la vinculación de las mercancías a un régimen

¹⁶⁵ En lo relativo a los IIEE y al IVA se indica en la EM (13) del Reglamento (UE) 952/2013 que <<Es conveniente introducir en el código un marco jurídico para la aplicación de determinadas disposiciones

de la legislación aduanera al comercio de mercancías de la Unión entre partes del territorio aduanero a las que sean aplicables las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y partes de ese territorio a las que no sean aplicables, así como al comercio entre partes a las que no sean aplicables dichas disposiciones. Teniendo en cuenta que las mercancías en cuestión son mercancías de la Unión y considerando el carácter fiscal de las medidas en juego en el comercio correspondiente, está justificado introducir procedimientos simplificados adecuados en las formalidades aduaneras que se deban aplicar a dichas mercancías>>.

aduanero suspensivo y a partir del momento en el que se realiza tal vinculación el expedidor traslada la responsabilidad, en lo que al impuesto especial se refiere, al obligado principal del régimen aduanero suspensivo, quién responderá de la regularidad de la operación y se hace responsable de los impuestos que pudieran exigirse¹⁶⁶.

Por su parte el art. 78.1 CAU indica que:

<<Cuando se aplique una prohibición de devolución o de exención de derechos de importación a mercancías no originarias utilizadas en la fabricación de productos para los que se expida o se establezca una prueba de origen en el marco de un acuerdo preferencial entre la Unión y determinados países o territorios situados fuera de su territorio aduanero o grupos de dichos países o territorios, nacerá una deuda aduanera de importación respecto de dichas mercancías no originarias mediante la admisión de la declaración de reexportación relativa a los productos en cuestión>>.

Finalmente el art. 79.1 establece, también sobre la deuda aduanera de importación, que:

<<Respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

a) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación,

¹⁶⁶ Cfr. Resolución del TEAC de 21 marzo (JUR 2001\231224)

depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio;

b) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión;

c) una condición que regule la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o de una reducción del tipo de los derechos de importación>>.

Los expedidores registrados¹⁶⁷ están obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en régimen suspensivo que no hayan sido recibidos por el destinatario. La responsabilidad cesa una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación¹⁶⁸.

En los supuestos de importaciones, responden solidariamente del pago del impuesto las personas físicas jurídicas y entidades que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera¹⁶⁹, como es el caso del comitente,

¹⁶⁷ De acuerdo con el apartado 15 del art. 4 de la Ley son expedidores registrados cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT, autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación a enviar, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo sólo desde el lugar de su importación en el momento de su despacho a libre práctica.

¹⁶⁸ Vid. art. 8.9 de la Ley.

¹⁶⁹ Vid. art. 79 CAU rubricado <<Deuda aduanera nacida por incumplimiento>>.

cuando el agente de aduanas presenta la declaración en nombre propio por cuenta de aquel, o de quienes colaboran en la sustracción de los productos objeto de vigilancia aduanera¹⁷⁰.

El devengo del impuesto en los supuestos de importación se produce, con carácter general, en el momento del despacho por la aduana o en su caso de la entrada en territorio de aplicación del impuesto. En consecuencia, la exigibilidad del impuesto, característica del devengo, no coincide en el tiempo con el nacimiento en la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible. El devengo del impuesto actúa de este modo, por razones de seguridad jurídica como factor determinante de la aplicación de la norma tributaria rectora.

Trataremos de clarificar la idea expresada en el párrafo anterior mediante un ejemplo práctico. Si una mercancía objeto de los impuestos especiales de fabricación- por ejemplo una partida de 22.000 cajas de whisky- llega a territorio aduanero nacional en una fecha determinada- por ejemplo el 22 de diciembre de 2015- aunque se comiencen las operaciones de despacho para se autorizase la importación y salida del puerto- por ejemplo el 20 de enero de 2016-, la liquidación debió practicarse con arreglo al tipo de gravamen- si es que el mismo se hubiese modificado (al alza normalmente)- anterior al incrementado- esto es el del 22 de diciembre de 2015-.

El art. 23 de la Ley establece en relación con Canarias que está gravada la introducción en las islas Canarias de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y

¹⁷⁰ Cfr. DE LA PEÑA VELASCO, G., y otros, *Sistema Fiscal Español...*cit., p. 356.

sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas procedentes de otros Estados miembros. El devengo se produce en el momento de entrada en el archipiélago canario.

La entrada de productos comprendidos en el ámbito objeto de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas¹⁷¹ en las islas Canarias es un supuesto de sujeción a los impuestos especiales.

Las la entrada de los productos incluidos en los ámbitos objetivos de los impuestos señalados en Canarias procedentes de otros Estados miembros en principio no deberían estar gravadas, ya que nos encontramos ante un supuesto de circulación intracomunitaria, pero a efectos de los impuestos Especiales el archipiélago Canario es considerado como un país que no forma parte del ámbito territorial comunitario no interno¹⁷². Serán por tanto, sujetos pasivos las personas que introduzcan los productos objeto de dichos impuestos en los mencionados territorios.

¹⁷¹ Con anterioridad a la reforma fiscal producida por Ley 28/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014\1582) por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28-12-1992 (RCL 1992\2786 y RCL 1993\401), del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7-6-1991 (RCL 1991\1459 y 2551) , de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28-12-1992 (RCL 1992\2787 y RCL 1993\150), de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29-10-2013 (RCL 2013\1575), por la que establece determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y adopta otras medidas tributarias y financieras, el art. 3 de la Ley del IIIE establecía también que el Impuesto sobre la Electricidad era exigible en Canarias además de Ceuta y Melilla.

¹⁷² De otro modo cabría la circulación intracomunitaria ya que para el ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, el Alcohol y bebidas Derivadas y Productos Intermedios se considera que forma parte del ámbito territorial interno; es decir de España.

A pesar, de esta circunstancia está gravada la entrada en el archipiélago de los productos incluidos en el ámbito objetivo de los impuestos citados.

3. En el <<momento de la recepción>> en los siguientes supuestos:

3.1. Los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado, cuando recibe los productos. Esto es, el destinatario registrado es sujeto pasivo en calidad de contribuyente en el momento de la recepción de los productos.

Cabría recordar en este sentido que los destinatarios registrados son los titulares de los depósitos de recepción y en los ellos reciben productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. La circulación de los productos objeto estos impuestos está regida por el régimen suspensivo, pero en el momento de recepción en los depósitos de recepción el impuesto se devenga.

Es por ello, que en el momento de la entrada de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el depósito de recepción coincidente con el devengo, se inicia la responsabilidad del titular de dicho establecimiento, es decir del destinatario registrado.

3.2. En los supuestos de entregas directas, cuando los productos se reciben en el lugar de entrega directa. En estos supuestos son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes los depositarios autorizados (titulares de fábricas o depósitos fiscales) y los destinatarios registrados (titulares de depósitos de recepción)¹⁷³.

Serán uno u otro responsable dependiendo si los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación son destinados a un establecimiento en régimen suspensivo-fábrica o depósito fiscal- o fuera del mismo-depósito de recepción-.

¹⁷³ Vid. art. 8.2 e) de la Ley.

3.3. En los supuestos de ventas a distancia¹⁷⁴, cuando los productos los recibe el destinatario. De acuerdo con el apartado 28 del art. 4 de la Ley el sujeto pasivo es el vendedor a distancia.

En los envíos garantizados son sujetos pasivos en calidad de sustituto del contribuyente, de acuerdo con el art. 8.3 de la Ley 38/92 de Impuestos Especiales, los representantes fiscales.

Es lógico, a mi juicio, que puedan ser los representantes fiscales los sustitutos de los receptores autorizados en calidad de sustitutos del contribuyente¹⁷⁵. Ello es debido, a mi juicio, ya que así como en el otro sistema de circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo (con el impuesto devengado en el Estado de origen) –envíos garantizados- hay un contribuyente en el Estado miembro de destino que es el receptor autorizado en las ventas a distancia el contribuyente es el vendedor a distancia que está localizado en el Estado miembro de origen de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación intracomunitarios. Parece por lo tanto, para un mayor aseguramiento y efectividad

¹⁷⁴ El tenor literal de este apartado indica que el impuesto se devenga <<en el momento de entrega de los productos al destinatario>>. Se refiere el legislador a entrega en vez de recepción, porque en el sistema de ventas a distancia los productos <<son enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo>>. Parece a mi juicio, que los conceptos de entrega al destinatario y recepción por el mismo son coincidentes en el tiempo por lo que hemos considerado incardinar este subapartado en aquellos en los que se produce el devengo como consecuencia de la recepción de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

¹⁷⁵ Aunque como establece el art. 36.3 LGT bastaría, con independencia de que el hecho fuese lógico o no, fuese impuesto por la Ley. El sustituto del contribuyente, en lugar de este último <<está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma>>.

del cobro del impuesto especial, que la Ley designe como sustituto del contribuyente (vendedor a distancia) al representante fiscal.

El representante fiscal como establece el apartado 28 del art. 4 es la persona o entidad designada por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecido en otro Estado miembro y autorizado por la Administración Tributaria española, para garantizar el pago de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos enviados por el vendedor que representa, además de para efectuarlo, si fuera el caso, posteriormente en lugar del vendedor a distancia, en supuesto de no efectuarlo este último.

3.3. En los supuestos de envíos garantizados¹⁷⁶, cuando recibe los productos receptor autorizado. Además, es el receptor autorizado una vez recibe los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación el sujeto pasivo en calidad de contribuyente¹⁷⁷.

4. En el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas.

¹⁷⁶ La Ley en el apartado 7 del art. 7 se refiere a lo mismo conceptualmente. A mi juicio es criticable, que el articulado de la Ley se refiera a las ventas a distancia como procedimiento y en vez de hacer referencia, para en mi opinión obtener una mayor comprensión asimismo como por cuestiones de técnica jurídica, al procedimiento de envíos garantizados. La Ley se refiere a los mismos a través de la persona autorizada a recibir los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación mediante este último procedimiento, es decir al receptor autorizado.

Por ello parece conveniente de *lege ferenda*, que las remisiones indirectas a los receptores autorizados para referirse a los al sistema de envíos garantizados sean sustituidas directamente, y con un ánimo más clarificador, por el nombre del propio procedimiento en cuestión.

¹⁷⁷ Vid. art. 8.2 d) de la Ley.

5. En el supuesto de irregularidades en la circulación en régimen suspensivo en el momento en que fue cometida la mismas, y si no se conociesen, en la fecha de inicio de la circulación, Si las irregularidades en la circulación intracomunitaria tienen lugar con el impuesto devengado en otro Estado miembro el momento del devengo es el de su comisión y, de no conocerse este, en el momento de su descubrimiento.

En los supuestos de irregularidades¹⁷⁸, responderán solidariamente del pago del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas a garantizarlo según la modalidad de circulación intracomunitaria en que se hayan producido las irregularidades¹⁷⁹.

6. En el supuesto de no justificación del destino o uso indebido en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, en el momento en el que se produzca el supuesto, si no se conoce, en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos. Cuando la entrega

¹⁷⁸ Como indica la STS Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 26 enero 2009 (RJ 2009\843) no cabe olvidar que el apartado 6 del artículo 8 no sólo se refiere a irregularidades en el uso o destino del producto, sino también a las irregularidades en la circulación, que son previas a cualquier uso o destino que se haya dado al producto. Por tanto, si la circulación no se ha completado correctamente, ni siquiera cabe entrar a considerar si, con posterioridad (como la parte recurrente insiste en alegar al invocar la supuesta trascendencia de la prueba en el ámbito del primer motivo de casación), se aplicó un uso o destino adecuado al producto puesto que el incumplimiento es anterior y, a este respecto, la norma es muy clara al responsabilizar de tal incumplimiento al expedidor, cuando se ha producido una entrega a destinatario no facultado.

¹⁷⁹ Vid. art. 8.6 de la Ley.

de estos productos fuese a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación.

En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, están obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios¹⁸⁰.

A propósito del apartado 6 del art. 8 LIIIEE se indica en la consulta a la DGT 1095/2002 de 17-07-2002 en relación con el Impuestos sobre Hidrocarburos que <<En consecuencia, el expedidor del gasóleo será responsable del pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse sólo hasta el momento en que el destinatario los reciba. En principio, el expedidor cumplirá con su deber de verificación de que el destinatario está autorizado para recibir el producto por medio de la exhibición por éste de su tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro territorial (CAE). Si esta tarjeta está siendo indebidamente utilizada por un tercero distinto de su titular, el expedidor será responsable por haber remitido el producto a dicha persona, en la medida en que por las circunstancias del caso, que serán apreciadas en cada ocasión por la Administración Tributaria, debiera haber sido consciente de que suministraba el producto a persona distinta de la que figura como titular de la referida tarjeta>>.

¹⁸⁰ Parece por tanto deducirse del apartado 7 del art. 8 de la Ley, que son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes los expedidores y en calidad de sustitutos del contribuyente los destinatarios en los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino.

7. En los supuestos de que posesión, utilización, comercialización o transporte de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales sin que se acredite el pago del impuesto en nuestro país, en el momento del devengo que corresponda de acuerdo con los apartados anteriores; en caso de no conocerse ese momento, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento .

Los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera de los procedimientos tasados previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España, están obligados al pago de la deuda tributaria¹⁸¹.

8. Respecto a la aplicación del tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos el devengo del impuesto se produce con carácter general, se tienen en cuenta las reglas expresadas en los apartados anteriores y en todo caso, el territorio de la Comunidad Autónoma donde se produzca el consumo final de los productos gravados¹⁸². En estos casos, son sujetos pasivos en calidad de

¹⁸¹ Vid. art. 8.7 de la Ley.

¹⁸² En el Impuesto sobre Hidrocarburos, si los productos se encuentran fuera de régimen suspensivo en el territorio de una Comunidad Autónoma y son reexpedidos al territorio de otra Comunidad Autónoma se producirá el devengo del impuesto, exclusivamente en relación con dicho tipo impositivo autonómico, con ocasión de la salida de aquellos del establecimiento en que se encuentren con destino al territorio de la otra Comunidad Autónoma. Para la aplicación de lo previsto en este párrafo se tienen en cuenta las siguientes reglas (art7.13 LIIIEE):

1.^a El tipo impositivo autonómico aplicable será el establecido por la Comunidad Autónoma de destino.

2.^a Cuando la Comunidad Autónoma de destino no hubiera establecido tipo impositivo autonómico se entenderá que el devengo se produce con aplicación de un tipo impositivo autonómico cero.

contribuyentes los titulares de los establecimientos desde los que se produzca la reexpedición con destino al territorio de una Comunidad Autónoma distinta de aquélla en que se encuentran¹⁸³.

Cabría llevar a cabo la siguiente recapitulación a cerca de los supuestos de devengo y los respectivos sujetos pasivos en cada caso.

En el supuesto de que el hecho imponible sea la fabricación el devengo es la salida de fábrica o depósito fiscal o el autoconsumo. Si el hecho imponible es la importación el devengo tiene lugar en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación.

El devengo será el momento de recepción: 1) En los supuestos de expediciones a un destinatario registrado; 2) En los supuestos de entregas directas; 3) En los supuestos de ventas directas; 4) En los supuestos de envíos garantizados.

3.^a La regularización de las cuotas que se devenguen exclusivamente en relación con dicho tipo impositivo autonómico, respecto de las previamente devengadas se efectuará conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 50 ter de la Ley. Este último artículo establece que, los sujetos pasivos tienen derecho a deducir, de las cuotas que se devenguen en relación con el tipo impositivo autonómico, aquellas cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico que previamente hayan soportado por repercusión o incorporadas en el precio. Cuando el importe de las cuotas deducibles exceda, en cada período impositivo, el de las devengadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución o compensación de la diferencia en las condiciones que reglamentariamente se determinen

Como concluye el art. 7.13 b) de la Ley, no se producirá devengo del tipo impositivo autonómico cuando ni la Comunidad Autónoma de origen ni la Comunidad Autónoma de destino lo hubieran establecido.

¹⁸³ Vid. art. 8.2 f) de la Ley.

En los casos de pérdidas distintas de las no sujetas, cuando se produzcan, tiene lugar el devengo del impuesto. Si nos encontramos ante irregularidades en la circulación intracomunitaria con el impuesto ya devengado en el estado de origen, el devengo en el Estado de destino, tendrá lugar cuando se cometan las mismas.

De la misma forma si, si la irregularidad es en la circulación sin devengo del impuesto; esto es en régimen suspensivo el impuesto se devenga también cuando se cometan las mismas. En el supuesto de no conocerse cuándo se ha producido o cometido la irregularidad o pérdida el devengo tendrá lugar cuando se descubra y en el caso de la circulación en régimen suspensivo cuando comience la misma.

En el caso de no justificación o uso indebido de una exención o un tipo reducido por razón de destino el devengo se produce en el momento en el que dicho supuesto se produzca, de no conocerse, el momento de entrega del producto objeto de los IIEE de fabricación al destinatario facultado para recibirlos. En el caso de que este último no estuviera facultado el devengo se produce en el momento de inicio de la circulación.

Finalmente y como <<<cláusula de cierre>>, si no se satisface el impuesto especial en nuestro país el devengo se produce de acuerdo con las reglas anteriores. En caso de no conocerse el momento del devengo de acuerdo el supuesto que corresponda, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento.

Supone una excepción a este régimen general establecido en los artículos 7 (devengo) y 11 (ultimación del régimen suspensivo) de la LIIEE, el devengo del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, con respecto al vino recibido en régimen suspensivo en las fábricas de productos intermedios y utilizado en la fabricación de los productos con la denominación de origen Moriles-Montilla,

Tarragona, Priorato y Terra Alta¹⁸⁴. El devengo, en estos supuestos, se produce en el momento de la salida de fábrica de dichos productos intermedios, sin que el régimen suspensivo pueda continuarse mediante su introducción en otras fábricas o depósitos fiscales situados dentro del ámbito territorial interno.

B) Responsables solidarios del pago del impuesto:

- En los supuestos de importaciones, las personas físicas o jurídicas y entidades que estén obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera.
- En los supuestos de irregularidades en la circulación intracomunitaria, las personas físicas o jurídicas y entidades que estén obligadas a garantizar el pago del impuesto especial que corresponda.

c. Debevo y exigibilidad

En virtud del artículo 7.1 de la Directiva 2008/118, el devengo del impuesto especial sobre los productos que están sometidos al régimen suspensivo depende de la puesta a consumo. Se considera puesta a consumo no sólo toda fabricación o importación de productos objeto de impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo, sino también cualquier salida, incluso irregular, de dicho régimen¹⁸⁵.

De acuerdo con el art. 21.2 de la LGT¹⁸⁶ existe la posibilidad de fijar el devengo en un momento distinto al de realización material del hecho imponible. Desde esta

¹⁸⁴ Vid. art. 32 LIIIE que recoge los supuestos de no sujeción del Impuesto sobre productos Intermedios.

¹⁸⁵ Cfr. STJCE de 5 de abril de 2001, *Van de Water*, C-325/1999, apartado 35.

¹⁸⁶ El tenor literal del art. 21 LGT es el siguiente:

perspectiva, entiende FALCÓN que lo que realmente quiere decirse con el art. 21.2 es que la Ley de cada tributo puede situar el devengo (o momento de nacimiento de la obligación tributaria) en un momento distinto al de la realización material del hecho imponible. Ya sea en un momento anterior (como en las tasas que se devengan en el momento de la solicitud), o en un momento posterior al hecho imponible (como es el caso de la salida de fábrica respecto al hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación)¹⁸⁷.

A título de ejemplo, sobre este mecanismo nuevo y original en la Unión Europea que nace con el mercado único para evitar ajustes fiscales en frontera, cabría señalar que un whisky fabricado en Reino Unido que se vende en España da lugar a un devengo en España, aunque el hecho imponible se haya realizado en el Reino Unido¹⁸⁸.

<<1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo>>.

¹⁸⁷ FALCÓN Y TELLA, R., *Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva LGT...cit.*, p. 640.

¹⁸⁸ En el IVA en cambio esa misma operación daría lugar a una entrega intracomunitaria exenta con derecho a la devolución del IVA soportado en Reino Unido y a una adquisición intracomunitaria en España. La adquisición intracomunitaria en principio estaría gravada pero no lo está, porque se aplica el régimen de depósito distinto del aduanero, que contiene una exención de la adquisición y a cambio, pero sin base en la Directiva 2008/118 de 16 de diciembre que establece un régimen general de los impuestos especiales y deroga Directiva 92/12/CEE, un hecho imponible adicional: el IVA asimilado (a la importación).

Es innegable que el devengo y la exigibilidad son conceptos jurídico-tributarios distintos, diferencia que se aprecia claramente en los impuestos directos, como ejemplo paradigmático en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se devenga el 31 de diciembre, pero se exige posteriormente durante el plazo de presentación de las declaraciones. Esta distinción también existe, pero con más complejidad en los impuestos indirectos, por ejemplo en el Impuesto especial sobre Hidrocarburos, en fase única, pues el Impuesto se devenga cuando el fabricante vende o suministra el producto, desde su fábrica o depósito fiscal, y se exige en relación al cliente , vía repercusión, al cargarlo en la correspondiente factura, exigibilidad que está en función de los plazos de pago de la factura, y en relación con la Hacienda Pública , durante el plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones.

El art. 21.2 LGT dispone que la ley propia de cada tributo podrá establecer la <<exigibilidad>> en un momento <<distinto>> al del devengo del tributo. Efectivamente ocurre, como afirma FALCÓN, que la exigibilidad de la obligación suele producirse en un momento posterior al del devengo, pero ello es así como consecuencia de las normas generales sobre los procedimientos de gestión y de autoliquidación, y no se trata de especialidades derivadas de la regulación específica de algunos tributos concretos. Además, el precepto citado no habla de exigibilidad en un momento posterior al devengo, sino en un momento <<distinto>>, lo que plantea el problema de si es posible una exigibilidad anterior al devengo. La respuesta es claramente negativa ya que es obvio que no puede exigirse una obligación que ni siquiera ha nacido (es decir, que no está devengada). Esta pretendida exigibilidad anticipada de la que parece hacerse eco el art. 21.2 LGT, se refiere a supuestos como el de los pagos anticipados en el IVA (art. 75, dos, LIVA), que dan lugar al devengo del impuesto con anterioridad a la realización de la correspondiente entrega o prestación de servicios. Pero no se trata de que la obligación sea exigible en un momento anterior al devengo (cosa

conceptualmente imposible), sino del devengo o nacimiento de una obligación tributaria autónoma como consecuencia del pago anticipado de parte del precio¹⁸⁹.

d. Supuestos de salida de fábrica o depósito fiscal sin devengo del IIEE

En los supuestos de fabricación el impuesto se devenga, según el artículo 7.1 de misma disposición legal, cuando los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación salen de la fábrica o del depósito fiscal o cuando se produce su autoconsumo. No obstante, la salida de los productos de la fábrica o depósito fiscal se efectúa en régimen suspensivo¹⁹⁰ si se destinan:

a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa¹⁹¹, a un destinatario registrado o a la exportación.

¹⁸⁹ FALCÓN Y TELLA, R., *Devengo y exigibilidad*, Quincena fiscal, nº 4, 2013, pp. 9-13 (consultado en www.aranzadigital.es)

¹⁹⁰ El régimen suspensivo está definido en el art. 4.27 LIIEE como sigue: << El régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo>>.

A pesar de que no es aplicable, parece a mi juicio al menos más clarificadora, la definición que hacía del régimen suspensivo de los impuestos especiales el art. 4.20 en su redacción originaria del momento en que la Ley 38/92 entró en vigor, que estuvo vigente hasta su modificación el día 1 de abril de 2010, que lo definía de la siguiente forma:

<< Régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto>>.

¹⁹¹ La <<entrega directa>> constituye una forma de intermediación en la circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo entre el expedidor y el destinatario registrado o, entre el expedidor y el titular de la fábrica o depósito fiscal, es decir el depositario autorizado. Este concepto, está definido en el art. 4.12 de la LIIEE de

Constituye una excepción a este principio general, la salida vino o el alcohol se destine a la fabricación de las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, que son productos intermedios no sujetos del art. 32 de la Ley¹⁹². En este supuesto, dicha salida de productos intermedios no sujetos de las fábricas no puede efectuarse en régimen suspensivo. Es decir, se produce el devengo del impuesto, con independencia de que se vuelvan a introducir en otra fábrica o depósito fiscal¹⁹³.

la siguiente forma: <<La circulación de productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa autorizado por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, si dicho lugar ha sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado>>. Como establece el art. 31.3 RIIEE, la entrega de los productos en un lugar distinto de la fábrica, depósito fiscal o depósito de recepción debe ser autorizada por la oficina gestora correspondiente al destinatario de la expedición en una circulación intracomunitaria, cumpliendo los requisitos que se establecen en el mismo artículo.

¹⁹² En estos supuestos, la adición de alcohol se efectúa en una cuantía tal que su grado alcohólico volumétrico adquirido no aumenta en más de 1% vol. Además la fabricación de las denominaciones de origen, Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, para que no esté sujeta al Impuesto sobre Productos Intermedios se debe realizar con el cumplimiento de las condiciones recogidas en el art. 69 RIIEE.

Para la aplicación del supuesto de no sujeción en las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, el elaborador de los productos intermedios, presentará en la oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se va a efectuar la elaboración, un escrito descriptivo del programa de elaboración, indicando la cantidad y grado alcohólico volumétrico adquirido del vino y del alcohol que se van a emplear en la elaboración. Dentro de los quince días anteriores a que se proceda a la adición del alcohol al vino base, los servicios de intervención pueden tomar muestras del vino base que se va a emplear.

¹⁹³ Vid. arts. 28 y 37 de la Ley y 69.4 RIIEE.

Esto es, se excepciona en el supuesto de los productos intermedios, el principio general recogido en el art. 7.1 *in fine*, según el cual la salida de fábrica o depósito fiscal en régimen suspensivo de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación cuando se destinen a otras fábricas o depósitos fiscales se efectúa en régimen suspensivo¹⁹⁴.

b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan¹⁹⁵.

c) Durante la circulación intracomunitaria con destino a ser usados:

c.1) En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;

c.2) por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;

¹⁹⁴ Como se indica en el art. 28 LIIEE, el devengo del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, con respecto al vino recibido en régimen suspensivo en las fábricas de productos intermedios y utilizado en la fabricación de los productos a que se refiere el artículo 32 LIIEE, se produce en el momento de la salida de fábrica de dichos productos intermedios, sin que el régimen suspensivo pueda continuarse mediante su introducción en otras fábricas o depósitos fiscales situados dentro del ámbito territorial interno.

¹⁹⁵ Se deben cumplir los requisitos del art. 3 del RIIEE, que denomina a este procedimiento perfeccionamiento fiscal. Se trata del procedimiento mediante el cual, a partir de unos productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, recibidos en régimen suspensivo, se obtienen, con cumplimiento de los requisitos que se establecen el art. 3 del RIIEE, productos compensadores que no son objeto de los impuestos especiales de fabricación y que posteriormente han de ser exportados, ultimándose así el régimen suspensivo.

c.3) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;

c.4) por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;

c.5) para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del IVA.

Por su parte, el art. 7.2 de la Ley de IIEE, señala que cuando los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación son importados, el impuesto se devenga en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación¹⁹⁶. No obstante la importación se efectúa en régimen suspensivo, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica, un depósito fiscal, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación. También se efectúa la importación en régimen suspensivo cuando los productos sujetos a impuestos especiales se destinen a uno de los destinatarios, situados en el ámbito territorial comunitario no interno, que establece el apartado c) anterior.

¹⁹⁶ A. ROHDE, en *Derecho Aduanero Mexicano*, T: I., México, 2002, p. 55, define el Derecho aduanero como <<el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en las normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción de las normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado>>.

e. Hecho imponible y devengo en los IIEE: Recapitulación

En el llamado régimen suspensivo, que define el artículo 4.27 de la Ley de IIEE y se aplica a la fabricación, la transformación, la tenencia y la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, aunque se realiza el hecho imponible, se pospone el devengo y, con ello, la exigibilidad del impuesto hasta que el producto sea puesto al consumo.

El régimen suspensivo tiene lugar, siempre y cuando los productos no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan (aunque cabe su reintroducción con determinados requisitos), así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos. De este modo, se evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo.

Como consecuencia de la gran amplitud del elemento objetivo del hecho imponible en los impuestos especiales de fabricación, pues se grava la fabricación en cualquier parte de la Unión Europea, así como la importación a cualquier Estado miembro, siempre que la salida a consumo se produzca en territorio de aplicación del impuesto, los supuestos de no sujeción, exención y devolución, así como los tipos reducidos, no vienen sino a completar, aunque sea de forma restrictiva, el hecho imponible.

Constituye, por lo tanto, una peculiaridad de los impuestos especiales de fabricación, la extraordinaria ampliación del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible. Es decir, los supuestos de no sujeción, exención y

devolución, así como los tipos reducidos, recortan la definición de los consumos que se quieren gravar al partir de un hecho imponible muy amplio.

Se debe precisar, también, que como consecuencia de esta extraordinaria amplitud del hecho imponible en los impuestos especiales de fabricación, así como por su complejidad, singularidad y variedad, los productos objeto de los mismos, están sometidos a un férreo y laborioso control por parte de la Administración tributaria, circunstancia que en principio justifica que se extremen los requisitos formales.

En definitiva, el régimen legal y su desarrollo reglamentario exigen al sujeto pasivo el cumplimiento específico de unas formalidades y de unos controles contables que faciliten la gestión de un los impuestos especiales de fabricación, tributos cuya aplicación resulta especialmente compleja¹⁹⁷.

Ahora bien, a mi juicio, resultaría totalmente desproporcionado interpretar la normativa de impuestos especiales en el sentido de que puede exigirse el impuesto, aunque conste perfectamente el destino exento o no sujeto del producto de que se trate, lo que supondría exigir el impuesto al margen de la concreta capacidad contributiva que se quiere gravar con estos impuestos¹⁹⁸.

¹⁹⁷ Vid. STS de 19 de diciembre de 2011 (RJ 2012\ 2867) (casación 5420/08, FJ 5º)].

¹⁹⁸ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *La técnica de los impuestos especiales...*cit., (consultado en www.aranzadigital.es) donde el autor, concluye el afirmando que << debería volverse, por tanto, a la doctrina tradicional, aunque ello complique la resolución de los litigios, pues el principio de proporcionalidad impide exigir el impuesto por el mero incumplimiento de una obligación o requisito formal. Es decir, hay que analizar caso por caso el requisito de que se trate y su trascendencia desde el punto de vista del control, descartando la aplicación del gravamen cuando consta claramente un destino exento o no sujeto, y el operador no ha creado ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales>>.

En este sentido, en el FJ 6 (penúltimo párrafo) de la STS de 3 junio 2001 (RJ\2001\6718), citada por el autor, en *La técnica de los impuestos especiales...*cit., (consultado en

Se ha dicho, y a mi juicio con razón, que el peor sabotaje que se puede hacer a la ley es interpretarla literalmente, olvidando los criterios de la sana y prudente crítica [...], ya que no cabe, a mi juicio, elevar a la máxima categoría jurídica las simples obligaciones formales, en una completa preterición por parte de la Administración Tributaria de los verdaderos propósitos de la ley¹⁹⁹.

4. El gravamen en destino²⁰⁰

A raíz de Acta Única Europea, ratificada por España en el año 1986, la Comunidad Económica Europea se establece como un único mercado interior y la

www.aranzadidigital.es), con cuyo razonamiento jurídico estamos totalmente acuerdo aunque no sea la doctrina aplicable en estos momentos por parte del TS, se indica que <<la Sala no plantea la posible incompatibilidad del régimen de inspección y del régimen de intervención permanente, porque no la considera necesaria para la correcta y justa resolución del presente recurso de casación,[...] resulta absurdo que la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, después de disponer de un interventor permanente en la factoría de Ercros, SA, y una vez que habían transcurrido tres años desde la vigencia de la nueva Ley 45/1985, de 23 de diciembre, con la omisión formal referida, procediera a incoar un acta de inspección para exigir el Impuesto sobre Hidrocarburos, de operaciones sustancialmente exentas, o mejor no sujetas, a sabiendas de que el benceno se había utilizado para la obtención de otros productos, mediante una transformación química, que es el supuesto fáctico previsto en el artículo 30.1.a) de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, convirtiendo la cuota e intereses de demora exigidos en una sanción encubierta de 1.044 millones de ptas., sin que hubiera existido previamente lesión del Tesoro Público, sino simplemente la vulneración de una obligación formal, que en el caso de autos era inútil e írrita>>.

¹⁹⁹ Cfr. STS de 20 octubre 1998 (RJ 1998\9896)

²⁰⁰ Vid. con carácter general sobre este particular STJCE 03/07/2014, " Gross", As. C-165/13.

circulación de mercancías no se somete a controles en frontera, ni por lo tanto, a los correspondientes ajustes fiscales que procederían en caso contrario.

En este escenario el principio general de gravamen en destino se aplica a los impuestos especiales o accisas, principio que también es aplicable al IVA aunque de forma transitoria²⁰¹. Además, el impuesto se recauda a los tipos impositivos fijados por el Estado miembro de destino.

MARTÍNEZ GIL apunta que, el eje fabricación-comercialización de los productos objeto de los impuestos especiales gira en torno al principio de gravamen en el Estado donde se consuman²⁰², efectivamente, tales bienes, debiéndose arbitrar los

²⁰¹ Como han señalado FALCÓN y PULIDO, en *Derecho Fiscal Internacional...cit.*, p. 304, en relación con el llamado <<sistema definitivo>> en el IVA, al que todavía se aspira, <<la fecha de su implantación efectiva parece cada vez más lejana>>.

En este sentido como afirman los autores, hasta 1992, inclusive, las operaciones entre Estados miembros se trataban del mismo modo que las operaciones con terceros países, es decir, aplicando un tipo cero (o exención con derecho a la devolución del IVA soportado) sobre las exportaciones, y gravando las importaciones a través de un procedimiento aduanero.

Este sistema funcionaba relativamente bien, pero presentaba un inconveniente político o de imagen, pues suponía la subsistencia de fronteras fiscales entre los Estados miembros. En dichas fronteras no se aplicaban derechos de aduana (pues el Arancel Aduanero Común sólo se aplicaba, y se aplica, a los productos que proceden del exterior de la Unión Europea), pero sí se aplicaba el IVA (y los impuestos especiales, en su caso), lo que obligaba a soportar un control físico en frontera, que provocaba ciertos costes, y sobre todo acentuaba en los ciudadanos la sensación de que continuaban existiendo mercados nacionales distintos, en lugar de un único mercado interior.

²⁰² Al respecto, ESCOBAR LASALA, J.J., en *El régimen de la circulación intracomunitaria de bienes sometidos a impuestos especiales a partir del 1 de enero de 1993*, Impuestos, nº 18, 1991, pp. 140-141, señala que al no aplicar los Estados miembros a las mercancías sometidas a impuestos especiales los mismos tipos como se propuso en 1978 por la Comisión (el llamado paquete <<Cockfield>>), la aplicación del <<principio de imposición en origen>> provocaría múltiples efectos no deseados, fundamentalmente dos:

procedimientos precisos para hacer posible la aplicación de dicho principio, adquiriendo así especial relevancia los conceptos de depositario autorizado, régimen suspensivo y depósito fiscal²⁰³.

Constituye el Acta Única, el punto de partida del mercado interior tal y como lo concebimos en la actualidad. Su evolución fue progresiva hasta la efectiva supresión de las fronteras interiores el 31 de diciembre del año 1992, momento a partir del cual se produce la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Surge, por lo tanto, a partir del 1 de enero de 1993, la necesidad de que los distintos depósitos fiscales localizados en los Estados miembros estuviesen interconectados²⁰⁴.

El hecho imponible en los IIEE es, desde la supresión de las fronteras físicas el 1 de enero de 1993, la fabricación en cualquier país de la UE (y la importación

-
- Distorsiones en la competencia, pues las diferencias de tipos incentivarían las compras en unos Estados miembros y las desincentivarían en otros.
 - Como consecuencia de lo anterior, las recaudaciones de lo que, en definitiva, son impuestos interiores sobre consumos se verían muy alteradas, con fuerte impacto negativo en aquellos Estados miembros precisamente los de tipos altos, en los que los ingresos por estos impuestos representan una mayor proporción, en el total de ingresos públicos.

²⁰³ MARTÍNEZ GIL, I., *Depósitos y almacenes fiscales*, Impuestos, nº 17, 1993, p. 182.

²⁰⁴ Vid. en esta sentido, el art. 28 del Tratado de 25 de marzo 1957 (RCL 2009\2300), ratificado por Instrumento de 13 de diciembre 2007, sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, consolidado según Tratado de Lisboa), establece que la Unión comprenderá una unión aduanera que abarca la totalidad de los intercambios de mercancías y que implica la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común. También el art. 30 del TFUE que prohíbe entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. También se prohíben los derechos de aduana de carácter fiscal.

desde terceros países) pero el impuesto se devenga donde y cuando el producto salga a consumo.

Por ello, cabe señalar que otra peculiaridad de los impuestos especiales de fabricación es la extraordinaria ampliación del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, pues se grava la fabricación en cualquier parte de la Unión Europea, así como la importación a cualquier Estado miembro, siempre que la salida a consumo se produzca en territorio de aplicación del impuesto. Es en el Estado miembro de salida a consumo donde, en términos generales, radica el gravamen en destino.

En las <<disposiciones fiscales>> del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea²⁰⁵, cabría a mi juicio deducirse el principio de gravamen en destino²⁰⁶, concretamente en el art. 111 cuyo tenor literal es el siguiente:

<<Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente>>.

El principio general de gravamen en destino, como indica SOLANA VILLAMOR, es de general aplicación con respecto a la imposición indirecta²⁰⁷

²⁰⁵ Vid. arts. 110-113 TFUE, incardinados en el capítulo segundo del título séptimo y cuya rúbrica es <<disposiciones fiscales>> [arts. 110 a 113].

²⁰⁶ En el IVA, en cambio, el <<sistema definitivo>>, al que todavía se aspira, prevé la introducción del principio del gravamen en origen, pero el transitorio, que rige en la actualidad, sigue basado en el gravamen en destino.

²⁰⁷ Vid. sobre la imposición indirecta, CASAS AGUDO, D., *Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 154, 2012, pp. 117-166.

que grava las operaciones intracomunitarias; no obstante, existe un elemento diferenciador ya que, en el caso del IVA, este principio regirá solamente durante el período transitorio de aplicación²⁰⁸, mientras que para los impuestos especiales el gravamen en destino se establece con carácter definitivo. A diferencia de los derechos aduaneros de importación que son recursos propios comunitarios²⁰⁹, el IVA y los impuestos especiales son recursos de cada Estado miembro lo que trae como consecuencia, que la imposición indirecta deba resultar exigible en el país donde se efectúa el consumo²¹⁰. Por lo tanto, el principio básico de la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales, apunta el autor, es <<que tales productos deben ser gravados en el Estado en que se destinen al

²⁰⁸ Vid. sobre este particular, ADAME MARTÍNEZ, F., *El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo*, en *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los impuestos especiales armonizados*, LASARTE ALVAREZ. J. (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid., 2004., págs. 57-80.

²⁰⁹ Como señalan FALCÓN y PULIDO en *Derecho Fiscal Internacional*...cit. p. 289, el comercio internacional en el ámbito de la Unión Europea se basa en los mismos principios que se aplican en los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (OMC) si bien existe un desarrollo normativo mayor y, además, la Unión Europea supone una unión aduanera, es decir, una zona de libre comercio en el interior y un arancel común frente al exterior.

En este sentido, tal y como indican los autores, el Arancel Aduanero Común (AAC) o conjunto de impuestos que gravan la entrada de mercancías en el territorio aduanero común se aplica por las Administraciones de los Estados miembros, las cuales entregan la recaudación obtenida (salvo un pequeño porcentaje en concepto de gastos de gestión) a la Comisión Europea, ya que los derechos de aduana (junto con los gravámenes agrícolas) son un recurso propio de la Unión Europea.

²¹⁰ SOLANA VILLAMOR, F., *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales fuera del régimen suspensivo (I)*, Carta tributaria. Monografías, nº. 213, 1994, p.2.

consumo; dicho de otra forma, podríamos afirmar que, a diferencia de lo que ocurre con el IVA, la armonización de los impuestos especiales descansa sobre el principio de gravamen en el país de destino, principio que no se aplica con carácter provisional sino definitivo>>²¹¹.

Sobre los recursos propios comunitarios opina RAMALLO que , <<la única manera de poder contar con un impuesto europeo²¹², pagado por los ciudadanos, con consciencia de que se lo pagan a la Unión, y capaz de financiar el presupuesto de gastos, sería una conversión de uno de los impuestos especiales, exigidos de manera armonizada en todos los países de la Unión²¹³, como recurso propio. Esa conversión podría ser total o parcial del impuesto como, por ejemplo, sólo de determinados productos de la tarifa primera del Impuesto sobre los Hidrocarburos. Junto a este recurso tributario potente y que sería un gravamen sobre el consumo, seguiría existiendo el impuesto aduanero, en aplicación del arancel común, aunque probablemente con menor peso en el futuro en la medida en que avancen las medidas liberalizadoras del comercio internacional>>²¹⁴

Uno de los componentes del precio final de toda mercancía que llega al país de destino a través de una expedición intracomunitaria viene constituido por la carga

²¹¹ SOLANA VILLAMOR, F., La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (I), Carta Tributaria. Monografías, nº. 185, 1993, p.2

²¹² Vid. sobre este particular, ALVAREZ GARCÍA, S. y ARIZAGA JUNQUERA, M. C., *La influencia del Derecho Tributario Europeo en la legislación española sobre impuestos especiales*, en Noticias de la Unión Europea, nº 134, 1996, págs. 71 -80.

²¹³ Vid. sobre este particular, CATERINA VERRIGNI, C., *Le accise nel mercato unico europeo*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, nº 2, 2007, pp. 251-295.

²¹⁴ RAMALLO MASSANET, J., *Los procedimientos aduaneros simplificados*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 151, 2011, pp. 712-713.

fiscal indirecta que dicha mercancía ha soportado en los procesos de producción y comercialización. Si esta mercancía vuelve a ser gravada en el Estado miembro de destino no podría competir en su mercado al ser su precio muy superior al de las mercancías similares fabricadas en dicho país de destino. La doble imposición que soporta la mercancía expedida intracomunitariamente, al ser la misma mercancía gravada por idénticos conceptos tributarios en el país de origen y en el país de destino, tiene como consecuencia que se produzca una distorsión de las condiciones de libre competencia. Es por esta circunstancia que se ha convenido a nivel internacional, como consecuencia de los principios adoptados en el seno del GATT que las mercancías sean desgravadas en origen de esa carga tributaria indirecta, soportando la misma en el país de destino²¹⁵.

El gravamen en destino, en palabras de FALCÓN y PULIDO, consiste en aplicar el impuesto correspondiente al Estado miembro donde van a consumirse los bienes (frente al principio de gravamen en origen, que consiste en aplicar el impuesto en el país de producción), y supone la necesidad de practicar ajustes fiscales en frontera, los cuales son de dos tipos (siguiendo a los autores):

- Por un lado en la exportación (o entrega intracomunitaria), se devuelve el impuesto soportado por el producto hasta que cruza la frontera, pues lo que pretende gravarse es el consumo, y si el producto sale del país es evidente que no habrá consumo interno (aparte de que el producto exportado será gravado en el país al que llega, por lo que si no se devuelve el impuesto interno que lo haya gravado, las exportaciones resultarían perjudicadas).

²¹⁵ Cfr. IBÁÑEZ OROZ, M.T., *La devolución de los impuestos especiales*, Impuestos, Tomo II, 1988, pp. 978.

- Por otro lado, en la importación de productos producidos en otro Estado (o adquisiciones intracomunitarias) se aplica un impuesto <<de compensación>>²¹⁶ equivalente al pagado en el interior del país por los productos similares en el mismo grado del estado de producción (de otra forma se perjudicaría a los productos nacionales en beneficio de los fabricantes de otros países)²¹⁷.

En circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera del régimen suspensivo, nos estamos refiriendo a los supuestos de ventas a distancia y envíos garantizados, si se el impuesto se satisface en el Estado miembro de expedición, como el mismo se grava también en el Estado de destino, procede la devolución en el de origen.

Constituye, por el contrario, una excepción al criterio de gravamen en destino que se aplica con carácter general, la circulación y tenencia por particulares de productos adquiridos, sin fines comerciales, en otro Estado miembro.

La importación por su parte, es definida por el art. 4.19 de la Ley 38/1992 de impuestos especiales, de la siguiente manera:

²¹⁶ Vid. en relación con los impuestos <<de compensación>>, el párrafo primero del art. 110 TFUE, que prohíbe gravar << directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares>>.

²¹⁷ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*,...cit. p. 294. A estos efectos, aclaran los autores, se considera discriminación tanto la aplicación a los productos importados de un tipo de gravamen más elevado, o de una base imponible distinta, como cualquier otra medida que pueda suponer un trato menos favorable, aunque no incida directamente en la cuantía del tributo: plazos de ingreso más cortos; descomposición de la transmisión de un producto importado en dos operaciones, a efectos tributarios, mientras que la transmisión de los productos nacionales constituye una sola transmisión; la existencia de reglas de determinación de la potencia fiscal de los automóviles que resultan desfavorables para los vehículos importados; etcétera.

<< La entrada en el territorio de la Comunidad de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, *a menos que* los productos, en el momento de su entrada en dicho territorio, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo>>.

5. Tipo impositivo

En los impuestos especiales de fabricación, al tratarse de impuestos cuyo hecho imponible es de larga duración el tipo impositivo del tributo es el vigente en el momento de salida de fábrica del producto²¹⁸; esto es, en el momento del devengo²¹⁹.

²¹⁸ Ha de entenderse, como se indica en la STC núm. 126/1987 de 16 julio (RTC\1987\126)-en relación con la entrada en vigor de la Ley 45/85 de IIEE- que, aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible -incluida su dimensión temporal- comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor del nuevo tipo impositivo-la sentencia citada se refiere a la <<Ley>>-, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado. Por ello cabe afirmar que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad de grado medio, o de los que la doctrina alemana califica como de retroactividad impropia.

En este sentido en la STC citada núm. 126/1987 de 16 julio, se subdivide la retroactividad en <<propia>> e <<impropia>>. De este modo, <<resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretende anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto -retroactividad auténtica-, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo -retroactividad impropia-, la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos

imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso>>.

En este sentido nótese como señala el art. 10.2 LGT que:<<Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado>>.

Sobre la retroactividad de las leyes tributarias señala el TC en su sentencia núm. 126/1987 de 16 julio antes citada establece que << No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva. La prohibición que el art. 9.3 C. E. establece tan sólo para las <<disposiciones sancionadoras no favorables>> y para las <<restrictivas de derechos individuales>> se extendía también a las fiscales en el Anteproyecto de la Constitución, y la inclusión de las mismas se mantuvo en el Informe de la Ponencia, pero desapareció en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales por estimarse que la causa de la prohibición ha de buscarse en todo caso en el carácter sancionador o restrictivo de las leyes, no en el objeto específico de las normas, y que la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal. [...] Aunque como principio no está proscrita la retroactividad de las leyes fiscales, tal retroactividad puede resultar inconstitucional cuando su eficacia conculque el principio de seguridad jurídica, proclamado también en el art. 9.3 de la Constitución, o tenga carácter arbitrario o no <<razonable>>, según expresión utilizada por la jurisprudencia norteamericana. En este mismo sentido, la doctrina alemana trabajosamente elaborada en torno a la ley fundamental matiza las consecuencias constitucionales de la Ley fiscal, retroactiva sobre la base de las exigencias del Estado de Derecho y concretamente del aludido principio de seguridad jurídica y la protección de la buena fe de los ciudadanos y la doctrina italiana lo hace basándose en el principio de capacidad contributiva reconocido en el art. 53 de su Constitución y que la nuestra reconoce en el art. 31>>.

²¹⁹ Como establece el párr. 2º del apartado 1 del art. 21 << La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa>>.

Como tiene escrito FALCÓN a partir de 1982, se ha venido estableciendo expresamente la aplicación de la norma vigente en el momento de la salida de fábrica²²⁰, lo que resulta perfectamente constitucional, como han confirmado la STC 197/ 1992, de 19 de noviembre (RTC 1992, 197), en relación con determinadas leyes de presupuestos (para 1983 y siguientes), y la STC 205/1992,

²²⁰ Vid. en este sentido Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 febrero 2000. RJ 2000\1649; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 18 febrero 2000. RJ 2000\2791; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 15 noviembre 1999. RJ 1999\7917; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 1 octubre 1998. RJ 1998\78; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 16 julio 1998. RJ 1998\6348; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 18 diciembre 1997. RJ 1998\510; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 11 diciembre 1997. RJ 1997\9301; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 16 julio 1998. RJ 1998\6348; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 18 diciembre 1997. RJ 1998\510; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 11 diciembre 1997. RJ 1997\9301; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 11 diciembre 1997. RJ 1997\9300; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 11 diciembre 1997. RJ 1998\491; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 4 octubre 1997. RJ 1997\7745; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 26 septiembre 1997. RJ 1997\6531; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 5 julio 1997. RJ 1997\6193; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 28 junio 1997. RJ 1997\6189; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 28 junio 1997. RJ 1997\5350; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 21 junio 1997. RJ 1997\6186; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 24 mayo 1997. RJ 1997\4163; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 28 abril 1997. RJ 1997\4156; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 25 abril 1997. RJ 1997\3471; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 16 febrero 1994. RJ 1994\1366; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 5 abril 2001. RJ 2001\5317; TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 9 octubre 1993. RJ 1993\7404;

de 26 de noviembre (RTC 1992, 205), en relación con el art. 5.2 de la Ley 45/1985, de Impuestos especiales, que también estableció el tipo aplicable en función del «momento de salida de fábrica» de los productos, al igual que hace la Ley actual. En estas sentencias se afirma que la Constitución permite al legislador dictar leyes en las que el momento que debe tomarse en cuenta para determinar el tipo aplicable <<sea el del devengo²²¹ y no el del hecho imponible>> (lo que confirma que el devengo no tiene por qué coincidir con la realización material del hecho imponible); y se señala que la capacidad económica gravada por el Impuesto sobre Bebidas alcohólicas es la <<puesta en circulación de las bebidas>>, con lo que claramente quiere decirse que lo que se grava es el consumo, a través de la repercusión del tributo sobre <<aquel para quien se realice la operación gravada>>²²².

Como establece el art. 9.1 de la Directiva:<<Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo>>²²³.

²²¹ Vid. en este mismo sentido AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 1 febrero 1994. JT 1994\86; AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 23 noviembre 1993. JT 1993\1432; AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 25 mayo 1993. JT 1993\711; AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 6 mayo 1993. JT 1993\526

²²² FALCÓN Y TELLA, R., *Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva LGT*, en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Dir. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., ZORNOZA PÉREZ, J. y Coord. BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.) Tomo I, Aranzadi, 2010, p. 645.

²²³ Vid. en este sentido art. 13.1 de la Ley que establece: <<Los tipos impositivos aplicables serán los vigentes en el momento del devengo>> y DT 2ª que establece al respecto <<Para los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, tal como se configuran en la presente Ley, que

No obstante tal y como establece el art.13.2 LIIEE, en los supuestos en los que los productos expedidos desde el ámbito territorial interno no lleguen a su destinatario en otro Estado miembro o no salgan efectivamente del territorio de la Comunidad, si su destino era la exportación, y no se haya comprobado durante la circulación ninguna irregularidad que dé lugar al devengo de los impuestos especiales, el tipo aplicable será el vigente en el momento del envío de los productos.

En este sentido el cambio de régimen jurídico sobrevenido en la norma reguladora de los impuestos especiales, con el aumento del tipo impositivo, en el intervalo existente entre el momento en que quedó configurado el hecho imponible y el del momento de iniciación del devengo, tiene como consecuencia que sea aplicable el tipo del momento del devengo. Por ejemplo, respecto de la importación con la correspondiente licencia de importación de una partida de 7.000 cajas de whisky, el tipo aplicable es el establecido en el momento en que se produce el devengo²²⁴.

En caso de concurrencia diferentes tipos impositivos durante la vigencia del hecho imponible, el nuevo tipo se aplica a hechos imponibles producidos después de la entrada en vigor de la modificación de la ley y, en definitiva, a hechos y situaciones (por ejemplo, la salida de fábrica de bebidas alcohólicas) a las cuales la ley anuda una consecuencia jurídica (la elevación del tipo). Durante su estancia en la fábrica o depósito fiscal de los productos objeto de los impuestos especiales

hayan sido fabricados, importados o introducidos y que se encuentren en el interior de las fábricas y depósitos fiscales con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor, estos impuestos serán exigibles al producirse el devengo de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de esta Ley, a los tipos vigentes en el momento de dicho devengo>>.

²²⁴ Vid. sobre este punto entre otras sentencias STS de 27 febrero 1990 (RJ 1990\1209), STS de 31 octubre 1987 (RJ 1987\7456), STS de 15 enero 1988 (RJ 1988\78),

de fabricación los mismos no pueden considerarse agotados, definitivos o conclusos²²⁵.

En este sentido y atendiendo a la dimensión temporal, debe precisarse como ya hemos señalado que en los impuestos especiales de fabricación el hecho imponible -el elemento material- y el devengo no coinciden, pues, al tratarse de un hecho imponible que se reproduce en el tiempo, el devengo resulta ser el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible y es, sin duda, un elemento integrante del presupuesto de hecho del que nace la obligación tributaria. Así las cosas, el legislador, como se indica en la SAN de 9 febrero 1993 (JT 1993\94), situó el devengo al final del período, pues aunque el hecho imponible comenzara a producirse con un tipo distinto al aplicable en el momento del devengo, tal hecho imponible no se había realizado íntegramente y los efectos jurídicos no se habían agotado.

En relación con la no coincidencia temporal del hecho imponible y el devengo en los impuestos especiales de fabricación, se indica en la STC núm. 126/1987 de 16 Julio (RTC\1987\126) <<mientras que en los hechos imponibles instantáneos, el

²²⁵Cfr. SAN de 9 febrero 1993 (JT 1993\94). Desde esta perspectiva, como se señala en la citada SAN de 9 febrero 1993, que se aplique el tipo correspondiente al momento del devengo no constituye un supuesto de retroactividad, pues el hecho material imponible de este impuesto especial es la elaboración de bebidas alcohólicas, pero su puesta en circulación después de la salida de fábrica supone la realización íntegra del hecho imponible, esto es el devengo o momento del nacimiento de la obligación tributaria. Sin este presupuesto de hecho (la circulación del producto) no puede estimarse plenamente realizado el hecho imponible, según el criterio empleado por el legislador dentro de un impuesto cuya finalidad es gravar el consumo.

<<Es un dato pacíficamente aceptado por la Administración aduanera que los productos etílicos objeto de las liquidaciones impugnadas fueron fabricados antes del 31 de diciembre de 1979 y se encontraban almacenados desde entonces, según demuestra su asiento como «existencias» en el Libro de Compuestos que ha de llevarse bajo el control de las oficinas aduaneras, aun cuando la comercialización se produjera en el primer trimestre de 1982. En consecuencia, la norma aplicable por razón del tiempo es indudablemente el Texto Refundido de 1967>>.

devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo, en los duraderos el legislador puede, entre otras soluciones técnicas, situarlo al término o al comienzo de un período impositivo legalmente predeterminado>>.

A mi juicio, en los impuestos especiales de fabricación el hecho imponible es duradero. Una vez que se ha producido el hecho imponible, esto es la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad, los productos objeto de los mismos quedan en una situación de pendencia (régimen suspensivo) hasta que tenga lugar el devengo de los mismos.

6. Repercusión

La Ley de Impuestos Especiales reconoce a los sujetos pasivos de los impuestos de fabricación que habiendo ingresado las correspondientes cuotas tributarias no hubieran recibido el importe correspondiente a las mismas de los obligados a soportar la repercusión²²⁶ de las citadas cuotas tributarias, una serie de derechos y garantías para el cobro de los créditos tributarios repercutidos y no cobrados que fundamentalmente son los supuestos establecidos en el art. 71²²⁷ y 74²²⁸ LGT.

En este sentido el art. 14. apartado 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales establece:

²²⁶ Vid. con carácter general sobre este particular LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *El consumidor ante la traslación de la carga tributaria*, Quincena Fiscal, nº 11, 2014 (en consultado en www.aranzadigital.es).

²²⁷ Relativo a la compensación.

²²⁸ Relativo a la extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias.

<<4. Los sujetos pasivos de los impuestos de fabricación, que hayan efectuado el ingreso de las correspondientes cuotas tributarias, gozarán de los mismos derechos y garantías que a la Hacienda Pública reconocen los artículos 71 y 74 de la Ley General Tributaria, frente a los obligados a soportar la repercusión de dichas cuotas tributarias y por el importe de estas integrado en los créditos vencidos y no satisfechos por tales obligados>>.

La propia Exposición de Motivos explica cómo se hace recaer el impuesto sobre el consumo, siendo su hecho imponible sea la fabricación o la importación. Al respecto señala que <<la repercusión obligatoria del impuesto por parte de los sujetos pasivos produce el efecto deseado de que el gravamen sea realmente soportado por el consumidor>>.

Los referidos principios recogidos en le EM de la Ley 38/92 quedan recogidos en la parte dispositiva de la referida Ley. Particularmente el apartado 1 del artículo 14 establece que <<Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas>>²²⁹.

En desarrollo del precepto anterior, el apartado 1 del artículo 18 del Reglamento de los Impuestos Especiales señala al respecto que <<La repercusión deberá efectuarse mediante factura o documento análogo en la que los sujetos pasivos harán constar, separadamente del importe del producto o del servicio prestado, la cuantía de las cuotas repercutidas por impuestos especiales de fabricación, consignando el tipo impositivo aplicado [...]Esta obligación de consignación separada de la repercusión solo será exigible cuando el devengo del impuesto se

²²⁹ Por su parte el apartado 2 del art. 14 de la Ley especifica que si la fabricación, la transformación o el almacenamiento en régimen suspensivo se realiza por cuenta ajena, el sujeto pasivo debe repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre aquel para el que realiza la operación.

produzca con ocasión de la salida de fábrica o depósito fiscal de los productos gravados. En los demás casos la obligación de repercutir se cumplimentará mediante la inclusión en el documento de la expresión «Impuesto Especial incluido en el precio al tipo de...»>>²³⁰.

En la Consulta a la DGT núm. 1784/2001 de 1 octubre (JUR 2002\105618) en materia de repercusión, la Dirección General sobre el supuesto relativo a unos fabricantes-obligados a repercutir sobre los adquirentes el impuesto devengado a la salida de la cerveza de fábrica- que son también titulares de un depósito fiscal, sostiene los siguientes criterios generales:

1º.- Los fabricantes de cerveza, en tanto que sujetos pasivos del impuesto, están obligados a repercutir íntegramente sobre los adquirentes las cuotas devengadas. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 18 del Reglamento de los Impuestos Especiales, dicha repercusión íntegra se efectuará en la factura y se consignará separadamente del importe del producto vendido.

2º.- Quienes adquieran la cerveza de los fabricantes, estarán obligados a soportar la repercusión íntegra de las cuotas del impuesto devengadas, de acuerdo con lo señalado en el punto anterior.

3º.- La aplicación, por el fabricante a sus clientes, de descuentos u otras medidas comerciales análogas, nunca podrá afectar al importe de las cuotas repercutidas,

²³⁰ Como situación excepcional, el apartado 2 del art. 18 del RIIIE indica que << Cuando la consignación separada de la repercusión del impuesto, en la forma indicada en el apartado anterior, perturbe sustancialmente el desarrollo de las actividades de los titulares de las fábricas o depósitos fiscales, el centro gestor podrá autorizar, previa solicitud de las personas o sectores afectados, la repercusión del impuesto dentro del precio, debiendo hacerse constar en el documento la expresión «Impuesto Especial incluido en el precio»>>.

que deberá ser igual al de las cuotas devengadas con ocasión de la salida de la cerveza de fábrica o, en su caso, de depósito fiscal.

En los supuestos de fabricación, transformación, o almacenamiento por cuenta ajena, la repercusión se deberá hacer sobre aquel para el que se realiza la operación. Por ejemplo, el titular del establecimiento en el cual se almacenan y distribuyen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (CLH) – produciendo la salida de los mismos del devengo del impuesto especial que corresponda-, a pesar de no ser el propietario, porque las operaciones las realiza para REPSOL, CEPSA, etc. es el sujeto pasivo del impuesto (es el titular del establecimiento a cuya salida se produce el devengo) por lo cual CLH es quien tiene la obligación de repercutir. La repercusión se produce no ya sobre el adquirente de los productos (estación de servicio, consumidor final etc.) sino sobre REPSOL, CEPSA, etc., por cuenta de los que realiza las operaciones. Estos últimos repercutirán el impuesto vía precio²³¹.

Es clarificadora la doctrina de la DGT, a este respecto, en la consulta a la DGT 1784/2001 de 1 octubre (JUR 2002\105618) que sostiene los siguientes criterios:

1º.- Los fabricantes de cerveza, en tanto que sujetos pasivos del impuesto, están obligados a repercutir íntegramente sobre los adquirentes las cuotas devengadas. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 18 del Reglamento de los Impuestos Especiales, dicha repercusión íntegra se efectuará en la factura y se consignará separadamente del importe del producto vendido.

2º.- Quienes adquieran la cerveza de los fabricantes, estarán obligados a soportar la repercusión íntegra de las cuotas del impuesto devengadas, de acuerdo con lo señalado en el punto anterior.

²³¹ Vid. LAUZURICA VALDEMOROS, J., *Los Impuestos Especiales I...cit.*p.103.

3º.- La aplicación, por el fabricante a sus clientes, de descuentos u otras medidas análogas, nunca podrá afectar al importe de las cuotas repercutidas, que deberá ser igual al de las cuotas devengadas con ocasión de la salida de la cerveza de fábrica o, en su caso, de depósito fiscal.

7. Devoluciones

El fundamento de la devolución lo reconoce la propia Ley en su Exposición de Motivos al manifestar que los impuestos especiales de fabricación se configuran como impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario y que la repercusión obligatoria del Impuesto por parte de los sujetos pasivos produce el efecto deseado de que el gravamen sea realmente soportado por el consumidor. Con este fin, se dispone igualmente, la devolución de los impuestos en determinados supuestos en que no se produce tal consumo, como ocurre con ocasión de la exportación o de la expedición de los productos a otro Estado miembro de la UE²³², así como, para alguno de los impuestos, cuando los productos se devuelven a fábrica o depósito fiscal o se destruyen bajo control de la Administración tributaria²³³.

²³² Nótese que la EM se refiere a la CEE debido a que en el momento de la aprobación de la Ley 38/92 de 28 de diciembre de IIEE, la organización internacional existente en ese momento era la CEE. Lo fue hasta el establecimiento de la UE con la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea (TUE), el 1 de noviembre de 1993.

²³³ Con carácter general-para todos los supuestos de devolución reconocidos en la Ley- establecen los apartados 3 y 3 del art. 10 lo siguiente:

<<2. En todos los supuestos de devolución reconocidos en esta Ley, el importe de las cuotas que se devuelvan será el mismo que el de las cuotas soportadas. No obstante, cuando no fuera posible

Con carácter general, los procedimientos de devolución de cuotas satisfechas por impuestos especiales que tienen, para su resolución, un plazo máximo de seis meses²³⁴.

En este sentido tienen derecho a devolución de los impuestos especiales de fabricación, de acuerdo con el art. 10 de la Ley²³⁵:

a) Los exportadores de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, o de otros productos que, aun no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados.

determinar exactamente tal importe, las cuotas se determinarán aplicando el tipo vigente tres meses antes de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución.

3. La devolución del impuesto, en todos los supuestos contemplados en esta Ley, podrá autorizarse con carácter provisional. Las liquidaciones provisionales se convertirán en definitivas como consecuencia de la comprobación efectuada por la Inspección o bien cuando no hubieran sido comprobadas dentro del plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución>>.

Cuando no fuera posible determinar tal importe de las cuotas a devolver en el supuesto de una exportación, establece el art. 7.3 del RIIEE que <<La fecha de salida del territorio aduanero comunitario será la que se tenga en cuenta a efectos de la determinación de la cuota a devolver>>.

En este mismo sentido en los sistemas de ventas a distancia y envíos garantizados, cuando no fuera posible determinar tal importe de las cuotas a devolver se considera que la operación que origina el derecho a la devolución es el pago o cargo contable, del impuesto en el Estado de destino (arts. 9.6 y 10.6 RIIEE).

²³⁴ Cfr. art. 6 RIIEE.

²³⁵ Con cumplimiento de las condiciones reglamentariamente establecidas en los arts. 6 a 10 del RIIEE.

b) Los exportadores de productos que aun no siendo objeto de los impuestos especiales de fabricación ni los contengan se hubieran consumido para su producción, directa o indirectamente, otros que sí lo sean, por las cuotas que se pruebe haber satisfecho previamente, mediante repercusión o incorporadas en los precios de los productos empleados, correspondientes a los productos exportados²³⁶, a excepción de los productos empleados como combustibles o carburantes²³⁷.

En relación con estos dos apartados a) y b) en los que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación tienen como destino la exportación el art. 6.5 del RIIIE, establece que en todos los supuestos de devoluciones que tengan por objeto productos que hayan circulado, dentro del ámbito territorial interno, utilizando marcas fiscales, será condición necesaria para que se acuerde la devolución, que tales marcas se inutilicen o destruyan, bajo control de la Administración Tributaria, previamente a la salida de los productos del ámbito territorial interno²³⁸.

²³⁶ Cfr. arts. 6 y 7 RIIIEE.

²³⁷ La devolución por exportación a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 10 de la Ley se requiere presentar una solicitud ajustada al modelo que se establezca por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dejándose constancia de la misma en el documento aduanero de exportación. Esta presentación se debe efectuar inmediatamente después de la presentación del documento aduanero de exportación (art. 7.1 RIIIEE).

²³⁸ A tal efecto el interesado comunicará por escrito a la oficina gestora o en su caso a la aduana su intención de proceder a la destrucción o inutilización de las marcas fiscales así como el lugar y el modo de efectuarla. La oficina gestora o en su caso la aduana dispondrán lo necesario para que en el plazo de setenta y dos horas, sin contar sábados o festivos, la destrucción o inutilización se lleve a cabo bajo el control de los servicios de la Administración tributaria.

En estos casos la Administración ha reconocido la posibilidad de que en el supuesto de que destrucción de las precintas adheridas a los tapones o cierres de los recipientes que contienen bebidas derivadas resulte inconveniente, por existir razones de presentación final del producto que va a ser enviado a otro país, pueda procederse a la inutilización de las precintas de forma alternativa²³⁹.

En consecuencia nada impide admitir, como medio para inutilizar las referidas precintas-marcas fiscales-, la impresión indeleble sobre las mismas de las palabras <<inutilizada>> o <<anulada>>; todo ello, naturalmente, bajo el control de los servicios de la Administración Tributaria. Así lo ha admitido la Consulta de la DGT de 27 de noviembre de 1995²⁴⁰.

c) Los empresarios que introduzcan en un depósito fiscal productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno²⁴¹, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro de la UE²⁴².

El empresario debe conservar a disposición de la oficina gestora y de los servicios de inspección, durante un período de cuatro años, las copias de la notificación de recepción y los documentos que acrediten el pago o cargo contable de los

²³⁹ Cfr. TSJ de Madrid núm. 264/2005 de 7 marzo. (JT 2005\593) (FJ3º).

²⁴⁰ Cfr. TSJ de Madrid núm. 264/2005 de 7 marzo. (JT 2005\593) (FJ3º).

²⁴¹ Vid. al respecto, arts. 6 y 8 del RIIE.

²⁴² La devolución abarca las cuotas correspondientes a los productos introducidos y queda condicionada a que se acredite la recepción en el Estado de destino de acuerdo con las normas que regulan la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo.

impuestos especiales de fabricación tanto en el ámbito territorial comunitario interno-que con posterioridad se le serán devueltos- como no interno²⁴³.

d) Los vendedores en el sistema de envíos garantizados. La devolución se extiende a las cuotas correspondientes a los productos entregados²⁴⁴ y queda condicionada al pago del impuesto en el Estado miembro de destino²⁴⁵.

e) Los vendedores en el sistema de ventas a distancia²⁴⁶. La devolución se extiende a las cuotas correspondientes a los productos enviados o transportados y queda condicionada al pago del impuesto en el Estado de destino. Si los productos se enviaran desde una fábrica o depósito fiscal, la devolución podrá efectuarse mediante el procedimiento simplificado de compensación automática que se establezca reglamentariamente²⁴⁷²⁴⁸.

²⁴³ Vid. art. 8.7 y 8.9 del RIIEE.

Los documentos que acrediten el pago o cargo contable de los impuestos especiales de fabricación en el ámbito territorial comunitario no interno pueden sustituirse por una diligencia acreditativa de los siguientes datos:

- a) La dirección de la oficina competente de las autoridades fiscales del Estado de destino;
- b) La fecha en que dicha oficina aceptó la declaración y el número de referencia o de registro de esta declaración.

²⁴⁴ Nótese que en el sistema de envíos garantizados, en contraposición al sistema de ventas a distancia, los productos de los impuestos especiales no pueden ser enviados o transportados ni directa ni indirectamente por el vendedor o a cargo del mismo.

²⁴⁵ Vid. arts. 6 y 9 del RIIEE.

²⁴⁶ Vid. arts. 6 y 10 RIIEE.

²⁴⁷ Cfr. arts. 6 y 9 del RIIEE.

G. Ámbito territorial interno

El ámbito territorial interno concreta el destino en dónde se exige el impuesto. El art. 4.1 de la Ley IIEE lo define como el territorio en el que se exigen los impuestos especiales de fabricación con las particularidades que, por razón de territorio en las islas Canarias, Ceuta y Melilla, se indican en el artículo 3 de la Ley.

El ámbito territorial interno²⁴⁹ es, por lo tanto, el territorio de España donde los impuestos especiales de fabricación son exigibles²⁵⁰. O dicho de otra forma, es el territorio español donde la normativa española sobre impuestos especiales de fabricación (fundamentalmente la Ley y el Reglamento de impuestos especiales) es aplicable. En los IIEE de fabricación, el ámbito territorial interno es todo el

²⁴⁸ Vid. en relación con 1). Devoluciones en las irregularidades en la circulación intracomunitaria (art. 17 A 4 y 17 B 2 y 3 LIIEE); 2). Devoluciones en los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas (art. 22 LIIEE), a) Devoluciones en relación con las islas Canarias (art. 23.10 LIIEE), b) Devoluciones en el régimen de destilación artesanal (art.40.3 LIIEE), c) Devoluciones en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas (art. 43 LIIEE); 3) Devoluciones en el Impuesto sobre Hidrocarburos (art. 52 LIIEE), a) Devolución parcial por el gasóleo de uso profesional(art. 52 bis LIIEE), b) Devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería (art. 52 ter LIIEE); 5) Devoluciones en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco (art. 62 LIIEE).

²⁴⁹ Vid. sobre esta materia con carácter general, LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del Tributo*, Madrid, Mac Graw Hill, 1996.

²⁵⁰ Vid. al respecto, GARCÍA CARRETERO, B., El ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias en la nueva Ley General Tributaria, en AAVV, La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 235-246.

territorio español, con algunas excepciones en Canarias, Ceuta y Melilla. En dichos territorios en los que no se aplican algunos impuestos especiales de fabricación, por ejemplo, en Canarias no son exigibles los impuestos sobre el vino y bebidas fermentadas, sobre hidrocarburos y sobre las labores del tabaco (aunque hay un impuesto propio de las CCAA sobre estas últimas).

La delimitación del ámbito territorial interno es importante porque determina el lugar en que va a ser exigible el impuesto. La regla es que se exige si sale a consumo en el ámbito territorial interno, aunque proceda de otro Estado miembro y aunque el producto se haya importado.

En cambio, no se exige, o en su caso, se devuelve si los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se encuentran en régimen suspensivo y se produce el devengo -que en los impuestos especiales no coincide con la realización material del hecho imponible- en otro Estado miembro, o si los productos salen hacia un tercer país que se encuentre fuera de la Unión Europea.

H. Circulación intracomunitaria y régimen suspensivo

Los productos objeto de impuestos especiales de fabricación con origen o destino en otro Estado miembro, circulan dentro del ámbito territorial interno en régimen suspensivo o fuera del mismo dentro del sistema de envíos garantizados o ventas a distancia. A estos dos regímenes de circulación de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, hay que agregar otra modalidad de circulación intracomunitaria consistente en que tanto circulación como la tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación son adquiridos por particulares, sin fines comerciales, en otro Estado miembro.

En este régimen particular de circulación y tenencia, a diferencia del que discurre bien en régimen suspensivo de impuestos especiales, o fuera del mismo, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, no están sometidos al impuesto vigente en el país comunitario de destino porque este ya ha sido satisfecho en el país comunitario de origen (como excepción al principio de gravamen en destino) y su circulación y tenencia por el ámbito territorial interno no está sujeta a condición alguna, siempre que los mencionados productos no se destinen a fines comerciales.

I. Oficinas gestoras

La <<oficina gestora>> es definida por el art. 9.1 del Reglamento como, <<el órgano que, de acuerdo con las normas de estructura orgánica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sea competente en materia de impuestos especiales>>.

La Disposición Adicional Primera del Reglamento, por su parte, establece que <<Las referencias al centro gestor contenidas en el Reglamento de los Impuestos Especiales y en su normativa de desarrollo, se entenderán hechas a la oficina gestora>>.

El Centro Gestor es el Departamento de Aduanas e IIEE de la AEAT. Este departamento tiene oficinas gestoras las cuales están adscritas al a las Dependencias Provinciales de Aduanas e IIEE denominadas.

J. Código de actividad y establecimiento (CAE) y Código Administrativo de Referencia (ARC)

El código de actividad y del establecimiento (CAE) es el código formado por números y letras, que consta de 13 caracteres, y que identifica una determinada actividad y el establecimiento donde se ejerce. Cuando en un establecimiento se ejerzan distintas actividades, tendrá asignados tantos códigos como actividades se ejerzan en el mismo sin perjuicio de los casos en que el ejercicio conjunto de varias actividades pueda constituir a su vez, una actividad a la que se asigne un código único. Por su parte, cuando una persona ejerza una misma actividad en varios establecimientos, tendrá asignados tantos códigos como establecimientos en los que se ejerza la actividad²⁵¹.

El código constará de 13 caracteres, donde las letras <<ES>> configurarán los dos primeros caracteres. Los caracteres tercero, cuarto y quinto son ceros. Los caracteres sexto y séptimo identifican a la oficina gestora en que se efectúa la inscripción en el registro territorial. El octavo y el noveno identifican la actividad que se desarrolla. El décimo, undécimo y duodécimo expresan el número secuencial de inscripción, dentro de cada actividad, en el registro territorial de la oficina gestora y finalmente el carácter decimotercero es una letra de control²⁵².

Por su parte, el Código Administrativo de Referencia²⁵³ es el número de referencia asignado por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición al documento administrativo electrónico, una vez que los datos del borrador han sido validados. Las referencias a este código se hacen mediante las siglas "ARC".

²⁵¹ Vid. art. 41.1 RIIEE.

²⁵² Vid. art. 41.2 RIIEE.

²⁵³ Cfr. art. 4.5 LIIEE y 1.3 RIIEE.

Nótese que en la expedición de productos que circulan al amparo de un documento administrativo electrónico, se debe formalizar un borrador de documento administrativo electrónico por cada expedición a través del EMCS, cumplimentado según las instrucciones contenidas en el Reglamento (CE) N.º 684/2009²⁵⁴ y las normas complementarias que se establezcan. La Agencia Estatal de Administración Tributaria verificará por vía electrónica los datos del borrador de documento administrativo electrónico. Una vez que la AEAT verifique por vía electrónica que los datos del borrador de documento administrativo electrónico son válidos, enviará el documento administrativo electrónico a las autoridades competentes del Estado miembro de destino.

K. Inscripción en el registro territorial

El art. 40 RIIEE regula la Inscripción en el registro territorial de la siguiente forma:

Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, quienes ostenten la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 de la Ley, los reexpedidores, determinados detallistas, usuarios y consumidores finales²⁵⁵ y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán

²⁵⁴ El Reglamento (CE) 684/2009, de 24 de julio (LCEur 2009\1089) aplica la Directiva 2008/118/CE, de 16-12-2008 (LCEur 2009\27), en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

²⁵⁵ Se está refiriendo el legislador reglamentario a los supuestos de utilización de gasóleo bonificado. Nótese por ejemplo, en el supuesto de que una gasolinera desee comercializar con

obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento o, en su caso, donde radique el correspondiente domicilio fiscal.

Con carácter general las personas o entidades que resulten obligadas a inscribirse en el registro territorial deberán figurar de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad a desarrollar. Deben presentar ante la oficina gestora que corresponda una solicitud a la que acompañará:

- a) El nombre y apellidos o razón social, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del solicitante.
- b) La clase de establecimiento y el lugar en que se encuentre situado, con expresión de su dirección y localidad

gasóleo bonificado (p.e. para taxitas), la gasolinera debe inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale a efecto de obtener el Código de Actividad y Establecimiento (CAE). el pago del gasóleo bonificado se realizará mediante tarjetas-gasóleo bonificado o cheques-gasóleo bonificado.

En este sentido, la gasolinera debe llevar una contabilidad de existencias. Las anotaciones correspondientes a la referida contabilidad de existencias y movimientos, han de figurar en una magnitud homogénea y tratándose de gasóleo bonificado la misma es el volumen expresado en miles de litros a la temperatura de 15° C. La determinación del volumen en función de la temperatura se efectuará mediante las tablas de la Organización Internacional de Nomenclatura con la referencia ISO 91/1-1982. En la contabilidad se deben diferenciar los distintos productos, epígrafes y regímenes fiscales aplicables.

En el gasóleo bonificado los asientos de cargo se justificarán con los ARC de los correspondientes documentos administrativos electrónicos. Por su parte, los asientos de data deben efectuarse diariamente con indicación de la lectura que arroje el contador del surtidor de gasóleo.

- c) Breve memoria descriptiva de la actividad que se pretende desarrollar en relación con la inscripción que se solicita.
- d) Plano a escala del recinto del establecimiento con indicación de los elementos de almacenamiento existentes así como, en su caso, de los elementos y aparatos de fabricación.
- e) Acreditación del derecho a disponer de las instalaciones, por cualquier título.
- f) La documentación acreditativa de la prestación de la garantía que, en su caso, resulte exigible.

Una vez efectuada la inscripción la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro sujeta a modelo aprobado por la oficina gestora, en la que constará el CAE. Con carácter general, como se indica en la consulta a la DGT V1138/13 de 5 abril (JUR 2013\167804) el plazo de inscripción es indefinido, las tarjetas se renuevan sin fecha y no es necesaria su renovación periódica²⁵⁶.

²⁵⁶ En cuanto al control de la vigencia de los CAE, existe una cabe la consulta en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ("Comprobación de validez y vigencia del código C.A.E.") que informa de si un determinado CAE es correcto y se encuentra vigente, o no. El acceso a esta consulta se encuentra en la dirección siguiente:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/L/inw invoc/es.aeat.dit.adu.adce.cae.cw.AccW?fAccion=consulta7>

Por ello, si en un momento dado, la consultante ha ajustado su actuación a la información que ofrecía la página web de la AEAT sobre la vigencia de un CAE concreto, se indica en la consulta que tratamos, que <<esta Dirección General entiende que el obligado tributario debe quedar exonerado de responsabilidad si el establecimiento con dicho CAE estuviera, en ese momento, en situación de baja provisional no conocida>>.

El incumplimiento de las normas, limitaciones y condiciones establecidas en la Ley y en este Reglamento de IIEE y, en su caso, en las establecidas en el acuerdo de autorización, y en particular la insuficiencia de garantía, dará lugar a la revocación de la autorización concedida. El expediente de revocación será tramitado por la oficina gestora competente para su autorización. La baja provisional supone, por tanto, la imposibilidad de recibir y expedir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

K. Los establecimientos en los que se opera con productos sujetos a impuestos especiales

En este sentido, en relación con la responsabilidad en que pudiera incurrir una empresa por entregar productos objeto de los impuestos especiales a personas no autorizadas para recibirlos en el momento del envío, el artículo 179.2 de la LGT establece que las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

[...]

<< d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias>>.

Sobre la base de lo establecido en la Ley y el Reglamento, hay que distinguir, dentro de los establecimientos en los que cada empresa ejerce su actividad, entre los conceptos de fábrica, depósito fiscal, depósito de recepción y almacén fiscal.

1. Fábricas

La fábrica es el establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida por la oficina gestora, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (art. 4. 17 LIIIEE).

En las fábricas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, como indica el art. 45 del RIIIEE, pueden recibirse y almacenarse, en régimen suspensivo, productos objeto de su actividad, sin necesidad de que se sometan a operaciones de transformación. Ahora bien, de entre las actividades que a este establecimiento le son propias, es decir las de extracción, fabricación, transformación, almacenaje, recepción y expedición en régimen suspensivo de productos objeto de los citados impuestos, debe suponer la actividad de fabricación, como mínimo, el 50 por 100 del total del volumen de las salidas de la misma.

Los productos recibidos y almacenados en régimen suspensivo en una fábrica que no se sometan a operaciones de transformación deben contabilizarse individualizadamente respecto a aquellos en los que tenga lugar la actividad de fabricación o transformación (art.45 párr.2º). En esta misma línea, se pronuncia también el art. 85.2 del Reglamento en relación con el Impuestos sobre el alcohol y bebidas derivadas, el cual establece imperativamente que en los libros de fabricación deben reflejarse los movimientos de alcohol con separación según la clase de alcohol.

El incumplimiento de esta obligación inhabilita al titular de la fábrica para recibir y almacenar en la fábrica, salvo que se preste garantía para responder del pago de la deuda tributaria. Es decir, si en una fábrica se reciben y almacenan en régimen suspensivo productos objeto de su actividad, sin que los mismos se sometan a operaciones de transformación o fabricación tendrán que prestar una garantía cuya cuantía son los importes mínimos previstos en el apartado 3 del art. 43 del Reglamento para los titulares de los depósitos fiscales. La garantía puede ser global, previa autorización, prestándose entonces ante una sola oficina gestora, siempre que tal garantía responda de las deudas tributarias exigibles en relación con las actividades desarrolladas en todos sus establecimientos (art. 45. 1 y 2 RIIIEE).

Un supuesto paradigmático de fábrica es una refinería de petróleo²⁵⁷, y más específicamente, un establecimiento productor de <<hidrocarburos>>, pero

²⁵⁷ Nótese, en este sentido, que tienen la consideración de fábrica de hidrocarburos-productos que se destinan a un uso como carburante o como combustible- y deben inscribirse como tales en el registro territorial los siguientes establecimientos:

a) Cuando el biocarburante sea susceptible de ser utilizado directamente o bien se destine a ser mezclado sin modificación química con un carburante, tendrá la consideración de fábrica de hidrocarburos el establecimiento donde se obtenga el biocarburante.

Por ello, como se indica en la Consulta de la DGT 1656/2010 de 20 julio. (JUR 2010\380886) <<el establecimiento donde se obtiene el biocarburante, cuando éste se destina a ser mezclado sin modificación química, tiene la consideración de fábrica de hidrocarburos. Así pues, cuando el biocarburante es expedido desde el establecimiento donde se obtiene a la estación de servicio o almacén fiscal, se ultima el régimen suspensivo y se produce el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos a la salida del establecimiento, conforme al apartado 1 del artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales>>.

b) Con independencia de lo previsto en el párrafo anterior, cuando la utilización del biocarburante precise su previa modificación química, también tendrá la consideración de fábrica de hidrocarburos el establecimiento donde se lleve a cabo dicha modificación. En particular, cuando el biocarburante se destine a su conversión en un aditivo, tanto el establecimiento donde se obtiene

también de productos <<no hidrocarburos>>²⁵⁸. Así ocurre con productos como el betún, el coque, el hidrógeno, el vapor, el azufre, etc., que son fabricados por la refinería, incluso como productos finales para su comercialización o entrega a otras empresas, bien en forma de productos terminados (betunes, coque, azufre) bien en forma de energía (vapor, hidrógeno, anhídrido carbónico). Nótese que aunque estos son productos que no están en el ámbito objetivo del Impuesto deben incorporar en sus costes el del Impuesto que grava el combustible para su obtención²⁵⁹.

2. Depósitos fiscales

Los Depósitos Fiscales como se señala en la STS de 9 mayo 2001. (RJ 2001\7233) tienen honda raigambre en nuestros Impuestos Especiales y se definen como aquellos depósitos de mercancías donde pueden permanecer éstas, sin pago del correspondiente Impuesto Especial, hasta el momento en que se destinen al consumo. Las razones de estos depósitos fiscales son puramente logísticas, comerciales y financieras, pues los fabricantes necesitan situar sus mercancías en determinados almacenes, para así abastecer mejor sus mercados, y la exigencia del

el biocarburante como el establecimiento donde dicho aditivo se obtenga tendrán la consideración de fábrica de hidrocarburos.

c) Lo dispuesto en los párrafos a) y b) se entiende sin perjuicio de los casos en que el establecimiento donde se obtenga o procese el biocarburante tenga por sí mismo la consideración de fábrica de alcohol o de hidrocarburos.

²⁵⁸ No todos los hidrocarburos lo son a efectos fiscales. Es decir de entre los hidrocarburos del art. 46 de la Ley que <<se incluyen en el ámbito objetivo del impuesto>> hay otros que también lo son aunque no a efectos fiscales.

²⁵⁹ Cfr. SOLANA CORTILES, E., *El autoconsumo en las refinerías de petróleo*, Crónica Tributaria, nº 91, 1999, p. 101.

Impuesto especial, de elevada cuantía, al salir de la fábrica, implicaría un coste financiero elevado, pues el fabricante se reembolsaría de este coste, tiempo después al facturar y cobrar a los clientes²⁶⁰.

²⁶⁰ Como indica CALVO VERGEZ, en relación con la figura del depósito fiscal en las conclusiones de su artículo, *Impuestos Especiales: naturaleza jurídica y régimen del depósito fiscal a luz de la circulación intracomunitaria e interna. Algunas consideraciones*, Revista Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 268, 2003, pp. 410-411, <<la puesta en funcionamiento de todo depósito fiscal requiere su previa inscripción en el Registro Territorial, a cuyos efectos. se ha de constituir una tarjeta de inscripción en la que entre otros extremos, se ha de hacer constar el llamado Código de Actividad y de Establecimiento (CAE), que el titular ha de incluir en todos los documentos exigidos en el RIE relativos a los impuestos especiales de fabricación. El CAE identifica la actividad llevada a cabo por el depósito fiscal, así como el establecimiento donde ésta se ejerce. [...]

Para ser depósito fiscal se ha de llevar a cabo la constitución de una garantía cuya base viene dada por el importe de las cuotas que resultarían de aplicar el tipo impositivo vigente a la cantidad de productos que constituye la media anual de productos entrados en el establecimiento durante los tres años naturales anteriores o, en el caso de inicio de la actividad en función de las entradas anuales estimadas. Con independencia de la garantía anteriormente referida, en el supuesto de que el titular del depósito fiscal vaya a remitir productos objeto de impuestos especiales, en régimen suspensivo, con destino al ámbito territorial comunitario no interno, ha de constituir otra garantía con validez en todo el ámbito territorial comunitario para responder de las obligaciones derivadas de la circulación intracomunitaria de los productos que expida>>.

Sobre la prestación de la garantía por parte del depositario autorizado, que es el titular de la fábrica o el depósito fiscal (art. 4.8 LIIEE), señala ESCOBAR LASALA en su artículo, *Las operaciones intracomunitarias sobre bienes objeto de impuestos especiales. Regulación en la normativa comunitaria*, en VVAA, *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados* (coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.,) Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pp. 92-93, que la posición privilegiada del depositario autorizado como único "iniciador" de la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo tiene una contrapartida: es el responsable de las incidencias que ocurran a las mercancías durante la circulación que pudieran determinar la exigencia del impuesto [...]. Así, la necesidad de afrontar esta responsabilidad determina que la autorización de un depositario autorizado esté condicionada a la prestación de una garantía, con validez en toda la Unión Europea, que permita satisfacer, en el Estado miembro que corresponda el impuesto devengado

El depósito fiscal es el establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida por la oficina gestora, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (art. 4.10 LIIIEE). Los depósitos fiscales pueden autorizarse en instalaciones habilitadas para almacenar mercancías en cualquier régimen aduanero suspensivo, en locales o zonas habilitadas como almacenes de depósito temporal o en zonas y depósitos francos, siempre que se lleve un control contable de existencias en dichas instalaciones de modo que en todo momento sea posible conocer el estatuto fiscal o aduanero de las mercancías introducidas en las mismas (art.11.10 RIIIEE)²⁶¹.

Los depósitos fiscales deben ubicarse en instalaciones independientes²⁶² de aquellas en las que se ejerza cualquier actividad que por razones de seguridad o de control fiscal no sea compatible con la que determine la autorización del

como consecuencia del acaecimiento de una irregularidad o de cualquier otra circunstancia que lo determine en el curso de la circulación. [...] Cuando hablamos de irregularidades nos referimos fundamentalmente a las faltas y sobras en los productos que circulan respecto de lo que figura en el correspondiente documento de acompañamiento, así como la propia desaparición de la mercancía que no llega a su destino.

²⁶¹ Vid. también al respecto el art. 11 RIIIEE entero y el art. 16 de la Directiva 2008/118/CEE regulador de la figura de los depositarios autorizados.

²⁶² Se considera que una instalación es independiente cuando no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública. En particular, los depósitos fiscales de hidrocarburos deberán ubicarse en instalaciones independientes de las instalaciones de venta al público o de suministro a vehículos de carburantes y combustibles petrolíferos (art. 11.2 c) RIIIEE).

Vid. sobre la ubicación de instalaciones independientes STS de 22 noviembre 2013 (RJ 2014\455)

depósito²⁶³, no siendo compatible-con carácter general²⁶⁴- la coexistencia de un almacén y un depósito fiscal²⁶⁵. Ahora bien, por ejemplo, el almacén o tienda no

²⁶³ En relación con la actividad llevada a cabo en los depósitos fiscales, establece el art. 11.1 del RIIEE que << 1. El centro gestor podrá autorizar a las personas que lo soliciten, el establecimiento de depósitos fiscales en los que, en régimen suspensivo:

a) Podrán recibirse, almacenarse y expedirse bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Dentro de estas operaciones, se considerarán incluidas las operaciones de conservación y envasado de dichos bienes, así como las de mezcla que no constituyan transformación salvo lo dispuesto en las letras b) y c) siguientes.

b) Podrán efectuarse operaciones de desnaturalización o adición de marcadores.

c) Podrán efectuarse, en depósitos fiscales de hidrocarburos, mezclas de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, entre sí o con otros productos, siempre que la mezcla obtenida esté comprendida a su vez en el ámbito objetivo del impuesto>>.

²⁶⁴ No obstante, la oficina gestora puede autorizar que una zona delimitada del local en que se encuentre instalado el depósito se considere fuera del mismo a los únicos efectos del almacenamiento y ulterior reexpedición de productos por los que se devengó el impuesto con ocasión la salida del mismo y su posterior devolución a su titular.

El movimiento de estos productos debe registrarse en un libro habilitado al efecto en el que los asientos de cargo se justificarán con el albarán que expida la persona o entidad que efectúe la devolución y con referencia al asiento originario de salida del depósito fiscal. Los asientos de data se justifican, por su parte, con el albarán que se emita para amparar la circulación de los productos reexpedidos. (art. 11.2c) párr.2º RIIEE)

Como se indica en la STSJ de Andalucía núm. 24/2000 de 12 enero (JT 2000\14), la exégesis de este precepto pone de manifiesto la finalidad del régimen de incompatibilidades entre los depósitos y los almacenes fiscales, exigiendo su ubicación en instalaciones independientes, responde al propósito de evitar la coexistencia en unas mismas instalaciones de productos con el impuesto devengado y de productos en régimen suspensivo, ya que se podría eludir por parte de estos últimos el devengo del impuesto, amparado en la confusión provocada por la coexistencia de diferentes productos y regímenes.

pueden ser considerados como instalaciones independientes del depósito fiscal por lo que el traslado de las labores del tabaco a los mismos no da lugar al devengo de este impuesto²⁶⁶²⁶⁷.

Una cuestión a mi juicio importante, se ventila en el Recurso extraordinario de alzada para la unificación resuelto por el TEAC el 15 junio 2005. (JT 2005\1203) al señalar que cuando se produjera la entrada de un producto sujeto a los impuestos especiales en un almacén fiscal, con el impuesto devengado, aun cuando se hubiera recibido con exención del mismo o con aplicación de un tipo reducido, la salida de dicho producto únicamente se podrá efectuar con destino a una persona que justificase estar autorizado para recibir los productos con

Dicha regla general, cabría excepcionarse en los casos de los artículos 10.1 c) y 40.3 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre relativas a supuestos de devolución de los impuestos especiales de fabricación.

²⁶⁵ Vid. en este sentido entre otras STSJ de Andalucía núm. 24/2000 de 12 enero JT 2000\14).

²⁶⁶ Vid. STS de 22 noviembre 2013 (RJ 2013\8133) en la que se indica que <<tanto las tiendas como los almacenes de consumo se encuentran unidos y comunicados con los depósitos fiscales, pues están dentro de la misma nave o conjunto de naves, sin viales de por medio, donde las personas, mercancías y material circulan libremente, sin necesidad de utilizar los viales de la parcela, de donde se deduce que los traspasos internos de mercancía que se producen en el interior de los depósitos fiscales no originan el devengo del Impuesto, ya que dentro de los mismos la mercancía solamente puede circular en régimen suspensivo. El devengo del Impuesto se produce en fechas posteriores, cuando la mercancía abandona las instalaciones del depósito fiscal. La sociedad recurrente, con la práctica de trasladar las labores de tabaco al almacén o tienda y considerar el traslado como salida del depósito fiscal, ha estado adelantando el devengo del Impuesto. Con ello conseguía la aplicación de los tipos impositivos existentes antes de la aprobación de la norma que elevaba tales tipos; luego repercutía a sus clientes e ingresaba la cuota correspondiente a los tipos incrementados (superiores a los que había autoliquidado)>>.

²⁶⁷ Vid. también en este sentido SSTs de 17 de mayo de 2010 (JUR 2011, 33369) -recurso 610/08 - y 6 de junio de 2011 (JUR 2011, 223850).

exención o con tipo reducido; no pudiendo recibir nunca estos productos la persona que legalmente tuviera prohibida tal recepción. A mayor abundamiento, si se efectuara el envío de un almacén fiscal a un destinatario no autorizado para recibirlo, deberá exigirse al titular del almacén fiscal la responsabilidad prevista en el artículo 8.7 de la Ley de Impuestos Especiales²⁶⁸, con independencia de que los productos correspondientes se hayan recibido o no por el destinatario y de su destino final.

El art. 12.2 c) del RIIEE pone de manifiesto el régimen de incompatibilidades entre los depósitos y los almacenes fiscales. Exige, el citado precepto, que ambos establecimientos estén ubicados en instalaciones independientes con el propósito de evitar la coexistencia en unas mismas instalaciones de productos con el impuesto devengado y de productos en régimen suspensivo debido a que en ese supuesto se podría eludir el devengo del impuesto; elusión amparable en la potencial confusión provocada por la coexistencia de diferentes productos y regímenes²⁶⁹.

a) Requisitos para su autorización

²⁶⁸ El art. 8.7 LIIEE establece que: << 7. En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios>>.

²⁶⁹ Vid. con carácter general sobre este particular, CARRASCO PARRILLA, P.J., *Cláusulas antielusión en los impuestos especiales*, en AAVV, *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias* (coord. por COLLADO YURRITA, M.Á.; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.; MORENO GONZÁLEZ, S.), Atelier, 2008, pp. 340-363

La autorización de un depósito fiscal quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos²⁷⁰:

a) El volumen trimestral medio de salidas durante un año natural deberá superar las cuantías siguientes:

1.º Alcohol: 400.000 litros de alcohol puro. En Canarias y Baleares este límite será de 100.000 litros de alcohol puro.

2.º Bebidas derivadas: 25.000 litros de alcohol puro.

3.º Extractos y concentrados alcohólicos exclusivamente: 3.500 litros de alcohol puro.

4.º Productos intermedios: 150.000 litros.

5.º Vino y bebidas fermentadas: 150.000 litros.

6.º Cerveza: 150.000 litros.

²⁷⁰ Como se afirma en la STSJ de Madrid núm. 338/2001 de 26 marzo (JUR 2001\221757), el incumplimiento de una condición impuesta al titular del acto declarativo de derechos, ha de conllevar la revocación de dicho acto en la medida en que ha desaparecido uno de los presupuestos de su otorgamiento, respetando en todo caso el trámite previo a la audiencia exigido por el art. 84 de la Ley 30/92. Y ello bajo el correcto entendimiento, de que la declaración de lesividad, desaparecido el doble condicionamiento económico y jurídico al que históricamente se sometía, precisaría en todo caso de la existencia de una contravención al ordenamiento jurídico que justificaría el pronunciamiento de los Tribunales de esta jurisdicción para obtener la anulación de un acto administrativo conforme al art. 103 de dicha Ley. En consecuencia, no es necesaria ni procedente declaración de lesividad alguna.

7.º Bebidas alcohólicas conjuntamente: la cantidad equivalente a 30.000 litros de alcohol puro.

8.º Hidrocarburos: 2.500.000 kilogramos.

9.º Labores del tabaco: la cantidad cuyo valor, calculado según su precio máximo de venta al público, sea de 2.500.000 euros²⁷¹.

a) Sobre la posibilidad de reintroducción en fábrica o depósito fiscal

²⁷¹ No obstante lo establecido en los números anteriores del presente apartado a), no será exigible el cumplimiento de un volumen mínimo de salidas en relación con la autorización de los siguientes depósitos fiscales:

1'. Depósitos fiscales que se autoricen exclusivamente para efectuar operaciones de suministro de bebidas alcohólicas y de labores de tabaco destinadas al consumo o venta a bordo de buques y aeronaves.

2'. Depósitos fiscales de bebidas alcohólicas y de labores del tabaco situados en puertos o aeropuertos y que funcionen exclusivamente como establecimientos minoristas, siempre que tengan reconocido el estatuto aduanero de depósitos aduaneros o depósitos francos.

3'. Depósitos fiscales situados en instalaciones aeroportuarias públicas que se dediquen únicamente a la distribución de querosenos y gasolinas de aviación.

4'. Depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de los aceites y grasas y del alcohol metílico (metanol) a que se refieren los artículos 50 bis y 51.3 de la Ley.

5'. Depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de productos comprendidos en la tarifa 2.ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

6'. Los que se dediquen exclusivamente al almacenamiento de alcohol envasado sin desnaturalizar, fabricado por el mismo titular y que tenga un destino exento en el ámbito territorial interno o se destine al ámbito territorial comunitario no interno o a la exportación.

Los depósitos fiscales a que se refieren los puntos 1' y 2' de este número podrán también expedir bebidas alcohólicas y labores del tabaco, o sólo alguno de estos productos, con destino a depósitos fiscales exclusivamente autorizados para las mismas operaciones que el depósito fiscal remitente, así como efectuar las devoluciones de los productos a los proveedores de origen.

De acuerdo con el art. 15.5 LGT en aquellos supuestos de reintroducción de productos en el establecimiento de origen que no hayan podido ser entregados al destinatario por causas ajenas al depositario autorizado expedidor y en aquellos casos en los que se produzca el cese de actividad del establecimiento donde los productos se encuentren con aplicación de una exención, no se permite la entrada en las fábricas y los depósitos fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto. El propio apartado 5 del art. 15 de la LGT excepciona los siguientes supuestos; esto es en los siguientes supuestos cabe la reintroducción en fábrica o depósito fiscal en régimen suspensivo:

- La introducción por parte de empresarios de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, en un depósito fiscal, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro de la UE²⁷².
- La devolución a fábrica o depósito fiscal de bebidas alcohólicas que hayan dejado de ser adecuadas para el consumo humano²⁷³.
- Los destiladores artesanales pueden destinar las bebidas por ellos producidas a otras fábricas de bebidas derivadas²⁷⁴.
- La devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados²⁷⁵.

²⁷² Cfr. art. 10.1 c) LIIIE

²⁷³ Cfr. art. 22 c) LIIIE

²⁷⁴ Cfr. art. 40.3 LIIIE

- La devolución de las labores del tabaco a fábrica para su reciclado²⁷⁶.

En este sentido, se indica en la contestación a la Consulta a la 20-02-2007 V0301/2007: <<El apartado 5 del artículo 15 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece que, salvo en determinados supuestos «no se permitirá la entrada en las fábricas y depósitos fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto».

En consecuencia, no será posible que productos por los que ya se ha devengado el impuesto y que se encuentran fuera del régimen suspensivo se introduzcan en un depósito fiscal, incluso cuando, como se desprende del texto de la consulta, la introducción sea temporal y dentro de un medio de transporte para cargar nuevos productos en un compartimento diferente del mismo.

En el sentido de lo anterior, la operación de carga de nuevos productos sólo podría llevarse a cabo en un establecimiento separado independiente del depósito fiscal, en el que aquéllos se encontrasen ya con el impuesto devengado y fuera del régimen suspensivo. En todo caso, tal establecimiento separado debería ser autorizado como «almacén fiscal» en la medida en que los productos cargados en él para ser distribuidos desde el mismo fueran productos por los que se hubiera devengado el impuesto con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención.

Una posibilidad alternativa sería la de remitir los productos en régimen suspensivo desde el primer depósito fiscal al depósito fiscal donde vaya a realizarse la nueva carga. En tal caso, una vez anotada su recepción en la contabilidad de existencias del depósito fiscal donde se realiza la nueva carga, los productos recibidos podrán

²⁷⁵ Cfr. art. 52 d) LIIEE

²⁷⁶ Vid. Art. 62 b) LIIEE.

ser reexpedidos desde éste, fuera del régimen suspensivo, conjuntamente con los productos objeto de nueva carga en el mismo medio de transporte>>.

Por su parte, se indica en la consulta a la DGT 301/2007 de 20 febrero (JUR 2007\101466)²⁷⁷ no es posible, salvo en los supuestos mencionados del art. 15.5 de la Ley, que productos por los que ya se ha devengado el impuesto y que se encuentran fuera del régimen suspensivo se introduzcan en un depósito fiscal, incluso cuando, la introducción sea temporal y dentro de un medio de transporte para cargar nuevos productos en un compartimiento diferente del mismo. En el sentido de lo anterior, la operación de carga de nuevos productos sólo podría llevarse a cabo en un establecimiento separado independiente del depósito fiscal, en el que aquéllos se encontrasen ya con el impuesto devengado y fuera del régimen suspensivo.

El concepto comunitario de depósito fiscal²⁷⁸, como apunta SOLANA VILLAMOR, es más amplio que el contenido en la normativa española, si bien la

²⁷⁷ Vid. a este respecto CALVO VÉRGEZ, J, *¿Resulta posible la introducción en un depósito fiscal de productos por los que ya se ha devengado el impuesto especial fuera de los casos previstos en la ley reguladora de estos impuestos?*, Quincena Fiscal, nº 22, 2008.

²⁷⁸ El artículo 4.11 de la Directiva 2008/118 define el depósito fiscal como, <<todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal>>. Por su parte, su análogo en la Ley de IIEE, el art. 4.10 LIIEE lo define de la siguiente forma: <<El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación>>. En la comparativa de los dos artículos citados, la definición que da la Directiva al concepto de depósito

diferencia es una mera cuestión semántica que podríamos concretar diciendo que el término comunitario equivale al nuestro de fábrica que se diferencia del de depósito fiscal en que en este último no pueden realizarse las actividades de extracción y fabricación (equivalentes a la de producción²⁷⁹) que se reservan las fábricas. Los conceptos de fábrica y depósito fiscal se han mantenido en las disposiciones nacionales armonizadas, por tratarse de términos muy acuñados en nuestro lenguaje tributario²⁸⁰.

El depósito fiscal, es el establecimiento o red de oleoductos o gasoductos, en el que se permite almacenar, recibir, expedir y, en su caso, transformar en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación,

fiscal es más amplia que la que se recoge en la Ley de IIEE, al incluir la Directiva 2008/118 la producción, circunstancia que no concurre en el art. 4.10 de la Ley de Impuestos Especiales.

²⁷⁹ El término <<producción>> está incluido en la definición de <<depósito fiscal>> de la Directiva 2008/118. No ocurre lo mismo en la definición del mismo concepto que realiza el art. 4.8 de la Ley de Impuestos Especiales. Por ello SOLANA VILLAMOR apunta, con buen criterio, que el <<concepto comunitario de depósito fiscal es más amplio que el contenido en la normativa española>> y que este último equivale al que la Ley de IIEE emplea para definir a la <<fábrica>>.

²⁸⁰ SOLANA VILLAMOR, F., *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (I)*, Carta Tributaria. Monografías, nº 185, 1993 p.3. Vid. por todos, en relación con las diferencias conceptuales en el ámbito de los impuestos especiales, FERREIRO LAPATZA, J.J., *Los impuestos especiales en el ordenamiento jurídico de nuestro sistema tributario*, en AAVV, *Estudios sobre los impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, p. 60, que señala, <<la estabilidad del ordenamiento no significa ausencia de nuevas disposiciones; significa que las nuevas disposiciones deben respetar en lo posible los conceptos e instituciones básicos acuñados y asimilados ya totalmente por la Administración y los administrados. Porque tales conceptos e instituciones forman la trama de un ordenamiento que ya es derecho vivido, que ya es realmente orden social. Una alteración innecesaria de esta trama supone un factor innecesario de inestabilidad y de inseguridad jurídica y social>>.

mediando autorización y cumpliendo los requisitos que se establezcan reglamentariamente. Mientras que, la fábrica, es el establecimiento dónde, además de las actividades que le son propias a los depósitos fiscales, se permite la extracción y fabricación de tales productos²⁸¹.

3. Depósito de recepción

El depósito de recepción es el establecimiento del que es titular un destinatario registrado que no sea ocasional donde en el ejercicio de su profesión y en virtud de la autorización concedida por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, pueden recibirse productos objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro (art.9 LIIEE).

Son destinatarios registrados, de acuerdo con el apartado 11 del art. 4 de la Ley, cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, a recibir en un depósito de recepción del que será titular, productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro. En este último caso, no será necesariamente titular de un depósito de recepción.

²⁸¹ Vid. respectivamente, arts. 4.10 y 4.17 de la Ley 38/92, que definen los conceptos de depósito fiscal y fábrica.

Como afirma ALONSO GONZÁLEZ, haciendo referencia a las figuras de operador registrado y operador no registrado que en virtud de la Directiva 2008/118 han sido fusionadas en el denominado destinatario registrado, la llegada de los productos objeto del impuesto al depósito de recepción del operador registrado o al mismo operador no registrado (esto es, al depósito del destinatario registrado) implica el fin del régimen suspensivo y, consecuentemente, el devengo del impuesto y el surgimiento de la obligación de pago. Los dos sujetos citados, al no ser titulares de un depósito fiscal, no pueden ni mantener ni enviar ya los productos que han recibido con suspensión del impuesto²⁸².

El principal punto diferenciador entre el los depositarios autorizados y los destinatarios registrados es que estos últimos únicamente pueden recibir, en el ejercicio de su profesión y previa autorización, productos objeto de los impuestos especiales procedentes de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo. No así, podrá la figura del destinatario registrado almacenar ni enviar dichos productos en régimen suspensivo.

Además, el destinatario registrado está autorizado a recibir en un depósito de recepción del que es titular (no lo será necesariamente si es destinatario registrado a título ocasional) <<productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro>>.

Por su parte, los depósitos de recepción se definen en el apartado 9 del artículo 4 de la Ley como el establecimiento del que es titular un destinatario registrado²⁸³

²⁸² ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La armonización de los Impuestos Especiales...cit.* p. 111.

²⁸³ No queda claro, a mi juicio, de acuerdo con el tenor literal del artículo si un destinatario registrado a título ocasional también puede ser titular de un depósito de recepción aunque dicha circunstancia no sea condición *sine qua non* para poder recibir a título ocasional productos objeto

donde pueden recibirse productos objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. En el momento en que dichos productos sean recibidos procedentes de otro Estado miembro en régimen suspensivo, se producirá el devengo del impuesto tal y como se establece en el art.7.3 de la Ley cuyo tenor literal es el siguiente:

El Impuestos se devengará [...] <<<3. En los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino>>>.

Es por todo ello por lo que se puede concluir, sin equivocarnos, que no cabe que los productos objeto de los impuestos especiales permanezcan en un depósito de recepción en régimen suspensivo, ya que de acuerdo con el apartado 3 del artículo 7 citado, en el momento de que dichos productos se reciban en el depósito de recepción se ultimaré el régimen suspensivo (esto es, finalizará el régimen suspensivo) con devengo del impuesto.

En esta línea, se refiere el art. 19.1 de la Directiva 2008/118 al señalar que <<Los destinatarios registrados no podrán tener en su poder ni expedir productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo>>.

Finalmente, el apartado 2 del art. 19 de la Directiva establece las siguientes obligaciones para los destinatarios registrados:

a) Antes de la expedición de productos sujetos a impuestos especiales, garantizar el pago de los impuestos especiales en las condiciones que establezcan las autoridades competentes del Estado miembro de destino;

de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro.

b) consignar en las cuentas, al final de la circulación, los productos sujetos a impuestos especiales recibidos en régimen suspensivo;

c) someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos.

La Ley 38/92 incurre, a nuestro juicio, en una falta de coordinación entre los artículos 4.9 (<<Depósito de recepción>> y 4.11 (<<Destinatario registrado>>) interrelacionados entre sí.

De este modo, el art. 4.11 establece que <<[...]El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro>>. Concluye la definición indicando que el destinatario registrado a título ocasional <<no será necesariamente titular de un depósito de recepción>>.

Esta última afirmación el art. 4.11 *in fine* relativa a que el destinatario registrado a título ocasional no tiene necesariamente que ser titular de un depósito de recepción no es reafirmada por el art. 4.9 definidor del concepto <<Depósito de recepción>>.

Así, el art. 4.9 de la Ley, define el depósito de recepción como <<El establecimiento del que es titular un destinatario registrado que no sea ocasional [...]>>. Es por ello por lo que de *lege ferenda* parece conveniente que el legislador aclare si el destinatario registrado a título ocasional puede ser o no, titular de un depósito de recepción, sin que dicha titularidad sea condición *sine*

qua non para poder recibir <<sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro>>.

Finalmente cabría preguntarse acerca del porqué de la existencia de un destinatario registrado, si ya existe la figura de depositario autorizado, constituyendo la función de recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación una de las operaciones que se pueden llevar en éstos últimos.

La figura depósito de recepción tiene cabida, a mi juicio, en la medida en que los tipos impositivos en los diferentes Estados miembros difieran. En el momento en que se produzca una armonización de los tipos junto con la deseable implantación del gravamen en origen, dicha figura dejaría de tener sentido ya que su finalidad es que el productos puedan ser recibidos en régimen suspensivo en un establecimiento localizado en otro Estado miembro.

4. Receptores autorizado

El apartado 25 del art. 4 de la Ley 38/92 define a los receptores autorizados como la persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT autorizada a recibir, con fines comerciales, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedente de otro Estado miembro en el que ya se haya producido el devengo del impuesto.

La definición ofrecida por la Ley en el art. 4.25 *in fine*, se cabría redefinirse interrelacionándola con el procedimiento de envíos garantizados definido en el apartado 13 del art. 4 de la Ley.

Así podríamos señalar, que un receptor autorizado es la persona o entidad del art. 35.4 LGT, a la que se le autoriza a recibir una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación mediante el procedimiento de envíos garantizados.

Los envíos garantizados son, el procedimiento de circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto ya devengado en el Estado miembro de origen y con destino a un receptor autorizado que está localizado en el Estado miembro de destino. Tales productos no deben ser sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo.

En sistema de envíos garantizados con destino a los receptores autorizados localizados en el Estado miembro de destino, los productos objeto de los IIEE de fabricación están ya fuera del régimen suspensivo. Con menor motivo, por tanto, en la recepción en el caso del depósito de recepción, se pueden recibir los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo. Esto es debido, a que ya salen del Estado miembro de origen con el impuesto devengado, principio, el de devengo en origen, que constituye una excepción-como ya hemos señalado- a al general de devengo en el Estado de destino.

5. Almacén fiscal

El almacén fiscal es el establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, con aplicación del tipo general o reducido o de un supuesto de exención (art.1.2 RIIEE). Los almacenes

fiscales son unos operadores a los que no se refiere la Directiva 2008/118 y que operan en el ámbito territorial interno.

El apartado 5 del artículo 13 del mismo Reglamento establece que los productos que entran en el almacén fiscal con exención del impuesto por razón de su destino, no pueden enviarse a otros destinos distintos de aquellos que justifican la exención. Igualmente ocurre con los productos que entren en el almacén fiscal con aplicación de un tipo reducido ya que no pueden salir más que a destinos para los que resulten aplicables tales tipos reducidos. Debiendo, el titular del almacén cerciorarse de estos extremos, mediante el requerimiento para su exhibición en su caso, al destinatario de los documentos acreditativos de tales derechos.

Resolución del TEAC 15 junio 2005. (JT 2005\1203) al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, concluye señalando al respecto el TEAC en unificación de criterio <<que cuando se produjera la entrada de un producto sujeto a los impuestos especiales en un <<almacén fiscal>>, con el impuesto devengado, aun cuando se hubiera recibido con exención del mismo o con aplicación de un tipo reducido, la salida de dicho producto únicamente se podrá efectuar con destino a una persona que justificase estar autorizado para recibir los productos con exención o con tipo reducido; no pudiendo recibir nunca estos productos la persona que legalmente tuviera prohibida tal recepción. A mayor abundamiento, si se efectuara el envío de un almacén fiscal a un destinatario no autorizado para recibirlo, deberá exigirse al titular del almacén fiscal la responsabilidad prevista en el artículo 8.6 de la Ley de Impuestos Especiales 38/1992, con independencia de que los productos correspondientes se hayan recibido o no por el destinatario y de su destino final>>²⁸⁴.

²⁸⁴ En este sentido los arts. 8.6 y 8.7 de la Ley aplicables al respecto establecen que: <<6. En los supuestos de irregularidades a que se refiere el artículo 17 de esta Ley, responderán solidariamente del pago del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas a garantizarlo según la modalidad de circulación intracomunitaria en que se hayan producido las irregularidades.

Los almacenes fiscales pueden autorizarse dentro de almacenes, depósitos de recepción e instalaciones habilitadas para almacenar mercancías en cualquier régimen aduanero suspensivo, en locales o zonas habilitadas como almacenes de depósito temporal o en zonas y depósitos francos, siempre que se lleve un control contable integrado de las mercancías almacenadas, que permita conocer el estatuto aduanero y fiscal de cada una de ellas (art. 13 RIIEE).

6. Obligaciones contables y de identificación de los establecimientos

De acuerdo con el art. 50 del RIIEE, con independencia de las obligaciones contables establecidas por las normas mercantiles y otras normas fiscales, los establecimientos afectados por la normativa de los impuestos especiales (entre ellos los citados en el apartado anterior) deben llevar una contabilidad de existencias de los productos objeto de los impuestos especiales para el control de los movimientos de productos y, en su caso, de marcas fiscales, normalmente, mediante un sistema contable en soporte informático²⁸⁵.

7. En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios>>.

²⁸⁵ Como se indica en la contestación a la Consulta a la DGT 13-03-2014, V0692/2014 <<Por lo tanto, dado que el artículo 50 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que en el almacén fiscal ha de llevarse contabilidad de todos los productos, mediante un sistema contable en soporte informático autorizado por la oficina gestora, corresponde a la oficina gestora determinar si el sistema propuesto cubre las necesidades de control exigibles para cada producto almacenado. Por otro lado, el gasóleo que tributa por el epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos comprende varias calidades de producto con especificaciones comerciales diferenciadas; así, en este epígrafe 1.4 se incluyen el gasóleo B con un contenido máximo de

7. Recapitulación sobre los operadores en los impuestos especiales de fabricación

En régimen suspensivo

En régimen suspensivo

Fábricas

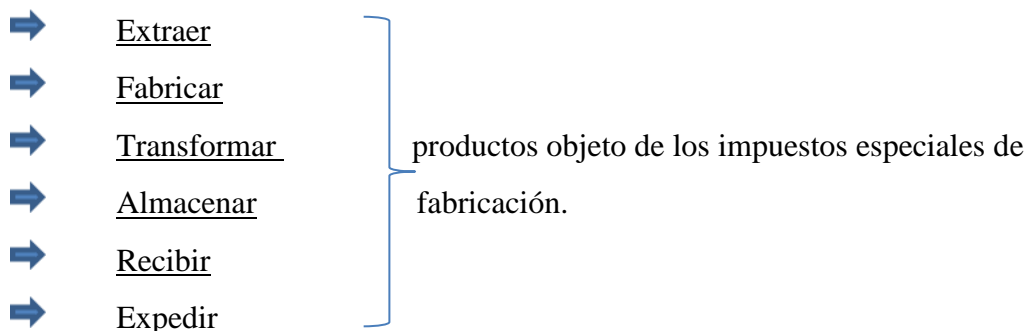
azufre de 10 mg/kg (ppm), el gasóleo B con un contenido máximo de 1000 mg/kg (ppm) y el gasóleo C.

Así, aunque el uso como carburante no es propio del gasóleo C dadas sus características técnicas, no se produciría fraude fiscal al utilizar gasóleo B como combustible o, si tal supuesto fuese técnicamente posible, gasóleo C como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, al encontrarse ambos en el mismo epígrafe 1.4 de la Tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos, lo que debe matizarse recordando que el gasóleo utilizado para calefacción (sea B ó C) no tiene derecho al beneficio de devolución parcial para el uso como carburante en agricultura.

No obstante, cabe recordar que las diferentes obligaciones de marcado para el gasóleo B y C implican una necesaria separación en su almacenamiento y, por ello, una contabilidad diferenciada. En efecto, la Orden PRE/1724/2002, de 5 de julio, por la que se aprueban los trazadores y marcadores que deben incorporarse a determinados hidrocarburos para la aplicación de los tipos reducidos establecidos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 10 de julio) determina que el gasóleo B incorpore un colorante rojo y el gasóleo C un colorante azul.

En conclusión, siendo el gasóleo B y el C productos físicamente diferentes que deben, para evitar contaminaciones, almacenarse en depósitos distintos, también es necesaria una separación contable entre ambos y el titular del almacén fiscal deberá contabilizarlos de forma separada, aunque les corresponda a ambos el mismo epígrafe de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos>>.

En las fábricas se pueden realizar las siguientes operaciones en régimen suspensivo:



Depósitos fiscales

Los depósitos fiscales pueden realizar las mismas operaciones que las fábricas, todas ellas en régimen suspensivo a salvo de la extracción y fabricación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. Operaciones, estas últimas, que solamente se pueden llevar a cabo en las fábricas.

➡ Igual que las Fábricas salvo que no cabe ~~la extracción y fabricación~~ de productos objeto de los iiee de fabricación.

Depósitos de recepción

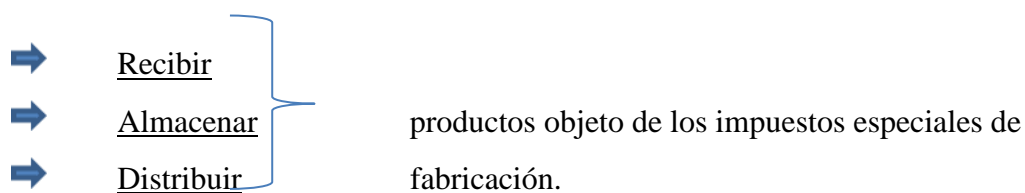
Los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que circulan en régimen suspensivo se reciben bajo dicho régimen en los depósitos de recepción

➡ Solo cabe recibir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo.

Fuera del régimen suspensivo

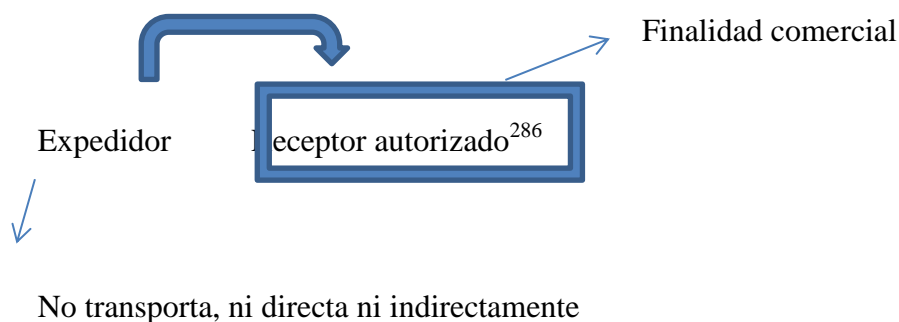
Almacenes fiscales

En los almacenes fiscales se pueden realizar las siguientes operaciones fuera del régimen suspensivo, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno:



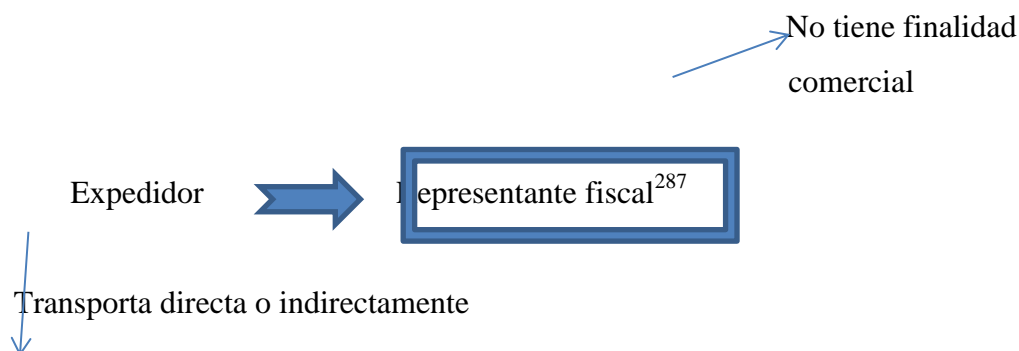
Sistema de envíos garantizados

El impuesto especial que corresponda ya se ha devengado en el Estado miembro de origen.



Sistema de ventas a distancia

El impuesto especial que corresponda ya se ha devengado en el Estado miembro de origen.



²⁸⁶ Nótese que el receptor autorizado es sujeto pasivo en calidad de contribuyente (art. 8.2 d) LIIIE).

²⁸⁷ Por su parte el representante fiscal es sujeto pasivo en calidad de sustituto del contribuyente (art.8.3 LIIIE). Es por ello que tanto la garantía como el pago del impuesto se exigen al expedidor, a través de su representante fiscal.

II. CIRCULACIÓN EN RÉGIMEN SUSPENSIVO DE IMPUESTOS ESPECIALES

A. Concepto de régimen suspensivo

El régimen suspensivo es el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales. Este régimen se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido²⁸⁸.

Como afirman RAMOS y GUERRA el régimen suspensivo representa el sistema ordinario de circulación de productos gravados por impuestos especiales dentro de la Unión Europea en la medida en que canaliza el mayor volumen de operaciones. A través de él se consigue que las mercancías salgan libres de gravamen del Estado donde han sido fabricadas o importadas desde un país tercero, exoneración que se justifica por el hecho de que no van a ser consumidas dentro de su territorio. A partir de ahí los bienes circulan de forma controlada por el espacio comunitario sin que sus sucesivos titulares tengan que satisfacer el Impuesto Especial mientras no cese la aplicación de este régimen. Se consiente, pues, un retardo de la exacción de los Impuestos Especiales de fabricación armonizados, cuyo devengo solo se producirá en el Estado miembro en que vayan a ser finalmente consumidos²⁸⁹.

²⁸⁸ Vid. STJCE de 12 diciembre 2002, *Caso Distillerie Fratelli Cipriani SpA contra Ministero delle Finanze*. Sentencia de 12 diciembre 2002, asunto C-395/2000 (TJCE\2002\374) (apartado 42)

²⁸⁹ RAMOS PRIETO J.; GUERRA REGUERA M., *„La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el estado de origen como consecuencia de la circulación intracomunitaria de bienes*

El régimen suspensivo constituye verdaderamente, en palabras de SOLANA VILLAMOR, la espina dorsal de la circulación intracomunitaria *de productos objeto de los impuestos especiales* (la cursiva es nuestra)²⁹⁰. El art. 4. 7) de la Directiva 2008/118, que es plenamente coincidente con el art. 4.27 de la Ley de IIEE, lo define como²⁹¹, <<El régimen fiscal, consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo>>²⁹².

A pesar de que ya no es aplicable, parece a mi juicio, más clarificadora la definición que hace del régimen suspensivo el art. 4.20 de la Ley 38/92 en su redacción originaria -del momento de la entrada en vigor de la Ley 38/92-, la cual perdura hasta su modificación el día 1 de abril de 2010, que lo definía de la siguiente forma:

en *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados* (coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 339.

²⁹⁰ SOLANA VILLAMOR, F., *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (I)*,...cit. p.2.

²⁹¹ Vid. también, ESCOBAR LASALA, J.J., *El régimen de la circulación intracomunitaria de bienes sometidos a Impuestos Especiales a partir del 1 de enero de 1993*, Impuestos, nº 18, 1991.

²⁹² El régimen aduanero suspensivo es definido en el art. 4.26 de la siguiente forma: << Cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) núm. 2913/92 en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1. letra a), del citado Reglamento>>.

<< Régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto>>.

La razón de ser del régimen suspensivo en los impuestos especiales de fabricación, cabría afirmar a mi juicio, es que al tratarse de impuestos monofásicos y al ser los tipos impositivos muy elevados, de no existir dicho régimen, se haría inviable soportar la carga impositiva con anterioridad a que los productos objeto de los mismos saliesen a consumo. Nótese por ejemplo, en este sentido, que el componente impositivo en el impuesto sobre el alcohol constituye el más 1.000% del precio del alcohol puro, es decir, al menos, 10 veces más que el precio del alcohol puro.

Nos explicamos mediante un ejemplo práctico. Con carácter general, tal y como establece el art. 39 de la Ley, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se exigirá al tipo de 913,28 por hectolitro de alcohol puro. Lo establecido en el art. 39 de la Ley equivale también a decir que el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se exigirá al tipo de 9,1328 euros por litro de alcohol puro (ya que un hectolitro equivale a 100 litros). Por su parte el litro de alcohol puro tiene un precio en el mercado de alrededor de 0,72 euros. A través, de este ejemplo llegamos a la conclusión de que el importe del impuesto es por lo menos 10 veces el precio del alcohol puro.

Lo dicho hasta aquí, podría entenderse contrario a nuestra Constitución, en particular a su artículo 31.1 que establece:

<<Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los

principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio>>.

El régimen suspensivo, como ya se ha señalado, está definido en el art. 4.27 de la Ley y se aplica a la fabricación, la transformación, la tenencia y la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. En dicho régimen, aunque se haya realizado el hecho imponible se pospone el devengo y, con ello, la exigibilidad del impuesto hasta que el producto sea puesto al consumo. El régimen suspensivo, cabría caracterizarlo como, una situación de pendencia que se mantiene siempre que los productos no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos.

De esta forma, el régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo²⁹³

B. Procedimientos

La circulación intracomunitaria en régimen suspensivo, de acuerdo con el art. 16 de la Ley, se realiza al amparo de alguno de los siguientes procedimientos:

²⁹³ Vid. Sentencias del TS de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1524) (casación 4977/06, FJ 6 º) y 22 de mayo de 2008 (RJ 2008, 5406) (casación 7876/04, FJ 4º), entre otras.

1-. En régimen suspensivo, entre fábricas o depósitos fiscales. Es decir, se produce el envío a depositarios autorizados que son las personas titulares de fábricas o depósitos fiscales.

Tal y como establece el art. 15.1 de la Ley, la fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realiza en fábricas, en régimen suspensivo. Por su parte de la definición de <<fábrica>> contenida en el art. 4.17 cabría recalcar que es el establecimiento donde, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

El elemento diferenciador, por tanto, de entre estos dos establecimientos en los que se opera con productos objeto de IIEE de fabricación, es que en las fábricas además de las actividades que le son propias a los depósitos fiscales se pueden llevar a cabo también actividades de extracción y fabricación (equivalentes a la de producción), circunstancia esta última que no concurre en los depósitos fiscales.

En relación con la transformación el art. 4.32 finaliza la definición de la siguiente forma:

<< [...] En todo caso, se consideran como transformación las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores o trazadores>>.

Por su parte en el art. 15, esta vez en su apartado 2, se afirma que <<no obstante lo establecido en el apartado anterior, podrán efectuarse dentro de los depósitos fiscales las operaciones de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores>>. Por lo tanto, las operaciones relativas a la transformación, entendido como proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que

corresponde al producto obtenido, pueden realizarse en un depósito fiscal en virtud de la autorización a la que se refiere el art. 15.2 de la Ley.

2.- En régimen suspensivo, desde una fábrica o depósito fiscal a un destinatario registrado²⁹⁴, pudiendo ser este último, hasta la modificación de la Ley de IIEE de

²⁹⁴ De acuerdo con el apartado 9, del artículo 4 de la Directiva 118/2008 el <<destinatario registrado>> es: <<cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro>>. Por su parte el art. 4.11 de la Ley define este mismo concepto de <<destinatario registrado>> de la siguiente forma: <<Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, a recibir en un depósito de recepción del que será titular, productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro. En este último caso, no será necesariamente titular de un depósito de recepción>>. Sobre las <<condiciones que se establezcan reglamentariamente>>, en relación con el depositario registrado, cabría citar entre otras, que el art. 12 del RIIEE señala que <<los destinatarios registrados, para poder recibir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, en régimen suspensivo, procedentes del ámbito territorial comunitario no interno, deberán inscribir los depósitos de recepción en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a cada uno de estos depósitos>>. Además, que los mismos son los encargados de ingresar las cuotas devengadas durante cada período impositivo, mediante autoliquidación. Por su parte, establece el art. 29.1.c) del Reglamento que los depositarios autorizados y expedidores registrados, deben <<requerir del destinatario, cuando se trate de un destinatario registrado ocasional, el documento que acredite el pago de los impuestos especiales de fabricación en el Estado miembro de destino o el cumplimiento de cualquier otra obligación que garantice la percepción de dichos impuestos, con arreglo a las condiciones fijadas por las autoridades competentes de dicho Estado>>.

abril de 2010, bien un <<operador registrado>> que recibe productos habitualmente en un depósito de recepción o bien, un <<operador no registrado>> cuando dicha recepción tiene carácter ocasional. Con posterioridad al 31 de febrero de 2010, fecha en la que se modifican algunos artículos de la Ley de impuestos especiales²⁹⁵, los términos <<operador registrado²⁹⁶>> y <<operador no registrado²⁹⁷>>, cuyas características más resaltable son la habitualidad o el carácter ocasional en la recepción de productos objeto de los IIEE de fabricación respectivamente.

A raíz, de la reforma de marzo de 2010 que citamos, estos dos conceptos de <<operador registrado>> y <<operador no registrado>>, han sido fusionados bajo la denominación de <<destinatario registrado>>. El art. 4.11 de la Ley define este último concepto de la siguiente forma:

Nuestra interpretación al respecto acerca del apartado 11 del art. 4 de la Ley que concluye que el destinatario registrado a título ocasional <<no será necesariamente titular de un depósito de recepción>>, es que un destinatario registrado a título ocasional respecto de un determinado producto objeto de los impuestos especiales de fabricación puede ser también destinatario registrado *strictu sensu* y respecto de otros productos serlo a título ocasional. En este último caso, podría a mi juicio, solicitar la recepción de los productos que recibe a título ocasional en el depósito de recepción del que es titular.

²⁹⁵ El art. 4 de la Ley fue modificado con efectos a partir de 1 de abril 2010 por art. 3.1 de Ley 2/2010, de 1 de marzo.

²⁹⁶ El art. 4.15 LIIEE establecía que el <<operador registrado>> era <<El titular de un depósito de recepción>>.

²⁹⁷ El art. 4.14 LIIEE, definía al <<operador no registrado>> como <<La persona autorizada, a título ocasional, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro>>.

<< Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, a recibir en un depósito de recepción del que será titular, productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente²⁹⁸, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro. En este último caso, no será necesariamente titular de un depósito de recepción>>.

Dentro del concepto <<destinatario registrado>>, se incardinan el mismo destinatario registrado *stricto sensu* que es titular de un depósito de recepción y lo que podríamos denominar un <<destinatario registrado a título ocasional>>, en cual no necesariamente es titular de un depósito de recepción.

En este sentido, los depósitos de recepción son los establecimientos que reciben productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. Su titular es un destinatario registrado y en él concurre la característica de que dichas recepciones se producen con habitualidad. Los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que llegan a los depósitos de recepción, circulan y se reciben en régimen suspensivo procedentes de un Estado miembro distinto al de origen de los mismos.

Cuando el destinatario registrado esté autorizado, a recibir sólo a título ocasional en régimen suspensivo una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro, nos

²⁹⁸ Vid. en este sentido art. 8.6 d) RIIEE.

encontramos ante la figura que hasta la modificación de marzo de 2010, se denominaba <<operador no registrado>> y a la cual actualmente el art. 4.11 LIIIEE, se refiere cuando indica que el destinatario registrado puede ser autorizado a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro.

El destinatario registrado a título ocasional -al contrario de lo que ocurre con el destinatario registrado *stricto sensu*- no tiene necesariamente que ser titular de un depósito de recepción.

Como se establece, en relación con el título ocasional de los destinatarios registrados en el apartado 3 del artículo 19 de la Directiva 2008/118 (figura que en la Directiva 12/92 se denominaba <<operador registrado a título ocasional>>), en el caso de los destinatarios registrados que reciban productos sujetos a impuestos especiales tan solo de manera ocasional, la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro de destino está limitada a la recepción de una cantidad determinada de dichos productos, siendo los mismos enviados por un único expedidor y dicho envío estará limitado –por las autoridades competentes del Estado miembro de recepción- a un período de tiempo específico, pudiéndose incluso limitar la autorización a una única circulación.

3.- En régimen suspensivo, desde el establecimiento del que es titular un depositario autorizado²⁹⁹, es decir desde una fábrica o depósito fiscal, a cualquier

²⁹⁹ Vid. art. 4.8 Ley de IIEE, que define al depositario autorizado de la siguiente forma: << La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal>> y art. 4. 1) de la Directiva 2008/118, que lo define como, << toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen

lugar de salida del territorio de la Comunidad o a un destino exento³⁰⁰ o a un lugar de entrega directa. Dicho establecimiento, debe estar localizado en un Estado miembro distinto del de la sede del beneficiario.

suspensivo dentro de un depósito fiscal>>. Hay una diferencia notable entre ambas definiciones como indica, SOLANA VILLAMOR, en *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (I)*,...cit. p.3, <<según la directiva, el depositario autorizado debe operar desde un depósito fiscal, pero no es necesario que sea titular de dicho depósito, por lo que cualquier persona autorizada por las autoridades fiscales de su estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir o enviar productos, en o desde un depósito fiscal, devendría depositario autorizado [...]; la ley española ha concretado el vínculo entre depositario autorizado y depósito fiscal, exigiendo que el primero sea titular del segundo>>.

³⁰⁰ De acuerdo con el artículo 12.1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, <<Los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados:

- a) En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;
- b) por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;
- c) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;
- d) por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;
- e) para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del impuesto sobre el valor añadido>>. Como se ha tratado en el apartado correspondiente la transposición de la Directiva 2008/118/CE a la Ley interna agrega algunos supuestos más.

Las citadas exenciones genéricas de la Directiva son coincidentes con las establecidas en el art. 9 de la Ley de IIEE, sin perjuicio de las exenciones previstas específicamente en cada uno de los impuestos especiales de fabricación. Además, también están exentos del pago del impuesto

Con otras palabras, puede tener lugar la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo, desde una fábrica o depósito fiscal a un destino fuera de la Unión Europea o a un destino exento situado en un Estado Miembro distinto del de la sede del beneficiario o, a un lugar de entrega directa (nótese que nos encontramos ante supuestos disyuntivos).

La utilización del término <<beneficio fiscal>>, en algunas partes del articulado de la Ley y el reglamento de IIEE, a mi juicio, no resulta muy correcta, pues como ya se ha dicho, la mayoría de las exenciones en los impuestos especiales son <<técnicas>> (equiparables a un supuesto de <<no sujeción>>), y por tanto no suponen beneficio fiscal alguno³⁰¹.

4-. En régimen suspensivo, desde el lugar de importación a otro en el que se haya autorizado la recepción de productos en este régimen. Es decir, desde el lugar de importación a cualquiera de los destinos de recepción mencionados en los puntos anteriores. Los productos sujetos a impuestos especiales han de haber sido expedidos por un expedidor registrado.

especial que proceda de acuerdo con el art. 9 de la Ley-, los productos objeto de los mismos cuando se destinen: <<Al avituallamiento de los buques siguientes excluidos, en todo caso, los que realicen navegación privada de recreo:

1º Los que realicen navegación marítima internacional.

2º Los afectos al salvamento o la asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones de a bordo, cuando la duración de su navegación, sin escala, no exceda de cuarenta y ocho horas.

f) Al avituallamiento de aeronaves que realicen navegación aérea internacional distinta de la aviación privada de recreo>> (art. 9 e) de la Ley).

³⁰¹ FALCÓN Y TELLÁ, R., La técnica de los impuestos especiales...cit. (consultado en www.aranzadigital.es)

El <<lugar de importación>> es el espacio físico en el que se encuentran los productos en el momento de su despacho a libre práctica³⁰²³⁰³. Una vez se producido el despacho a libre práctica, se produce una modificación del estatuto aduanero de la mercancía en cuestión, ya que la misma pasa de ser no comunitaria a ser considerada como comunitaria³⁰⁴.

³⁰² De conformidad con el art. 79 del Reglamento (CEE) núm. 2913/92, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, el despacho a libre práctica implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados. En este sentido el art. 29 del Tratado sobre el Funcionamiento de la UE establece que se consideran en libre práctica en un Estado miembro, los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se hayan cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos. Por lo tanto, como indican FALCÓN y PULIDOO en su *Derecho Fiscal Internacional*...cit. p.291, <<en el caso de las importaciones, una vez admitida la declaración y realizado en su caso el control documental y físico, se devenga el derecho aduanero, cuyo pago es condición necesaria para el <<levante>> de la mercancía. A partir de ese momento, la mercancía pasa a considerarse a libre práctica (art. 29 del Tratado), lo que supone que se convierte en una mercancía comunitaria que puede circular libremente dentro del territorio aduanero de la Unión Europea. Como señalan los autores en la nota a pie de página número 20 de la obra citada (a la que nos remitimos), <<además del despacho a libre práctica, existen otros regímenes aduaneros específicos, que afectan tanto al Arancel Aduanero Común como al IVA y a los Impuestos Especiales como los siguientes: Depósito aduanero, zonas francas, perfeccionamiento activo, importación temporal y tránsito [...]>>.

³⁰³ Vid. a propósito del despacho a libre práctica y exención de derechos de importación arts. 201 a 209 del CAU, que deroga el CAC.

³⁰⁴ Vid. al respecto, SOLANA VILLAMOR, F., La importación de productos objeto de los impuestos especiales (y II), Carta tributaria. Monografías, nº. 221, 1995, pp. 1-12; Id., La importación de productos objeto de los impuestos especiales (I), Carta tributaria. Monografías, nº. 220, 1995, pp. 1-16.

En caso de importación, si el producto sometido a un impuesto especial se introduce en un depósito autorizado queda bajo el régimen suspensivo y el impuesto se exige cuando salga a consumo³⁰⁵. Es decir, una vez que se ha producido el levante³⁰⁶ de las mercancías, momento a partir del cual la mercancía pasa a considerarse a libre práctica-por lo que de acuerdo con el art.201.3 del CAU se <<confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria>> -. Nótese, por tanto, que en el momento de la introducción de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en una fábrica o en un depósito fiscal, los mismos se encuentran en régimen suspensivo.

Finalmente, como señala el apartado 4 del art. 16 de la Ley la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo se realizará únicamente si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico³⁰⁷.

Por su parte el apartado 1 del art. 22 del Reglamento, añade que con carácter general³⁰⁸ el documento administrativo electrónico se utiliza en los siguientes

³⁰⁵ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional, ...cit.* p. 313.

³⁰⁶ De acuerdo con el art. 195 CAC, en relación con el levante de las mercancías, con carácter general establece que << Cuando la inclusión de mercancías en un régimen aduanero implique el nacimiento de deuda aduanera, el levante de las mercancías estará supeditado al pago del importe de los derechos de importación o de exportación correspondiente a la deuda aduanera o a la constitución de una garantía que cubra dicha deuda>>.

³⁰⁷ Sin perjuicio del inicio de la circulación en un documento en soporte papel en caso de indisponibilidad del sistema informatizado.

³⁰⁸ Vid. apartado 2 del art. 22 del RIIIE en relación con las excepciones al régimen general de utilización de documento administrativo electrónico.

supuestos de circulación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación:

- a. Circulación en régimen suspensivo, interna e intracomunitaria.
- b. Circulación interna con aplicación de un supuesto de exención.
- c. Circulación interna con aplicación de un tipo impositivo reducido.

C. Inicio y fin de la circulación

Tal y como establece el art. 14.8 RIIEE, la circulación de productos en régimen suspensivo finaliza cuando se produce la entrega de dichos productos y, en el caso de exportación, en el momento en que los productos hayan abandonado el territorio de la Comunidad.

El documento administrativo electrónico y el documento simplificado de acompañamiento –aunque este último contiene un menor número de datos–, son documentos que identifican, entre otras circunstancias, la mercancía, el impuesto especial que recae sobre la misma, el expedidor y el destinatario, el medio de transporte y autoridades de control competentes. Nos encontramos en presencia de documentos (el primero es en formato electrónico y el segundo en formato papel³⁰⁹) muy completos que prueban no sólo el tipo de mercancía que se

³⁰⁹ Nótese como establece la EM (15) del Reglamento (UE) 952/2013, de 9 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión <<Un factor esencial para garantizar la facilitación del comercio al tiempo que la efectividad de los controles aduaneros es el uso de las tecnologías de la información y la comunicación, con arreglo a la Decisión nº 70/2008/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2008, relativa a un entorno sin soporte de papel en las aduanas y el comercio, que reducen los costes de las empresas y los riesgos para la sociedad. Por consiguiente, debe establecerse en el código el marco jurídico en el que poder aplicar dicha Decisión, en particular, el principio jurídico de que todas las transacciones aduaneras y comerciales han de tramitarse electrónicamente y que los sistemas de información y comunicación

encuentra en circulación, su procedencia y destino, sino también el régimen fiscal en el que se encuentra el producto (en suspensión del impuesto o con éste devengado)³¹⁰.

La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, de acuerdo con el art. 20.1 de la Directiva 2008/118, comienza en el momento en el que dichos productos abandonen el depósito fiscal de expedición, o desde el lugar de importación si los citados productos han sido expedidos por un expedidor registrado³¹¹, en el momento de su despacho a libre práctica.

El expedidor registrado, envía los productos objeto de los impuestos especiales importados en régimen suspensivo, a un Estado miembro distinto del Estado miembro de importación, una vez despachados estos últimos a libre práctica.

El despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria. Según con el art. 129 del Reglamento (CE) 450/2008, de 23 de abril, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado), el despacho a libre práctica implicará:

utilizados para las operaciones aduaneras tienen que ofrecer iguales facilidades a los operadores económicos de todos los Estados miembros>>.

³¹⁰ Vid. GONZÁLEZ-JARABA, M., Los impuestos especiales de ámbito comunitario...cit., p. 19.

³¹¹ De acuerdo con el art. 4.15 de la Ley, es un expedidor registrado: <<Cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación a enviar, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo sólo desde el lugar de su importación en el momento de su despacho a libre práctica con arreglo al artículo 79 del Reglamento (CEE) num.2913/92>>.

- a) La percepción de los derechos de importación debidos;
- b) la percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes;
- c) la aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior;
- d) el cumplimiento de las demás formalidades aduaneras previstas para la importación de las mercancías.

La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finaliza, de acuerdo con el art. 20.2 de la Directiva 2008/118, en el momento en que el destinatario haya recibido la entrega de dichos productos o en el momento en que los productos hayan abandonado el territorio de la Comunidad.

Por su parte, el apartado 6 del mismo artículo establece:

<<En los envíos al ámbito territorial comunitario no interno, con destino a un depositario autorizado o a un destinatario registrado, la ultimación del procedimiento de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo se acreditará mediante una notificación de recepción de los productos objeto de los impuestos especiales presentada por el destinatario a través del EMCS>>.

En relación con los productos salidos de una fábrica o depósito fiscal, en régimen suspensivo, con destino a la exportación, podrán almacenarse, sin vinculación al régimen, durante seis meses en un depósito aduanero o en una zona o depósito francos, sin perder la condición de productos en régimen suspensivo. Transcurrido

dicho plazo, a contar desde la fecha de recepción de los productos en el depósito aduanero o en la zona o depósito francos, sin que los productos hayan sido efectivamente exportados o devueltos a la fábrica o depósito fiscal de origen, se entenderá ultimado el régimen suspensivo³¹².

En este sentido, y a propósito del régimen de perfeccionamiento fiscal, el art. 3.4 RIIEE establece que << los productos recibidos en régimen suspensivo deben utilizarse en la obtención de productos compensadores en un período de seis meses a partir de la fecha de recepción. Los productos compensadores obtenidos deben exportarse en el plazo de un año, a partir de la fecha de su obtención. La falta de utilización de los primeros o de exportación de los segundos, dará lugar a la liquidación de la deuda tributaria correspondiente, con aplicación de los tipos vigentes en la fecha de recepción de los productos y liquidación de los intereses de demora correspondientes>>.

Los productos en cuestión sólo podrán ser retirados del depósito aduanero o de la zona o depósito francos, previa autorización de la oficina gestora correspondiente al lugar en que se encuentran, previo ingreso de las cuotas de impuestos especiales³¹³.

D. Documento administrativo electrónico. Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales (EMCS). Documento administrativo de emergencia

El régimen suspensivo cabría definirlo, esta vez sobre la base de lo señalado en la STS de 31 mayo de 2012 (RJ\2012\7160), como un beneficio dirigido a evitar los

³¹² Vid. art. 3.4 RIIE.

³¹³ Vid. art. 14.3 RIIEE

costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre el hecho imponible y la puesta al consumo (ya que, en definitiva, es un impuesto al consumo), y la gestión de dicho régimen exige un rigor especial en el registro y documentación de productos fabricados, almacenados, consumidos o transportados, del que depende el funcionamiento mismo de dicho régimen.

Como ya se ha indicado, el <<documento de acompañamiento>> en su modalidad de <<documento administrativo electrónico>> se utiliza, de acuerdo con el art. 22.1 RIIEE, en los siguientes supuestos de circulación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación:

- a. Circulación en régimen suspensivo, interna e intracomunitaria.
- b. Circulación interna con aplicación de un supuesto de exención.
- c. Circulación interna con aplicación de un tipo impositivo reducido.

La Directiva 2008/118³¹⁴ se ocupa de regular el procedimiento por el cual los operadores intracomunitarios han de informar a las autoridades fiscales de cada Estado sobre <<el seguimiento de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales [...], a tal fin resulta oportuno hacer uso del sistema informatizado [...], a través del cual los operadores informarán a las autoridades fiscales de los Estados miembros de las remesas de productos sujetos a impuestos especiales expedidas o recibidas>> según rezan los considerandos.

³¹⁴ Vid. con carácter general, BUENO MALUENDA, C., *Principales aspectos de la nueva regulación de los Impuestos Especiales en España tras la Directiva 2008/118/CE*, Noticias de la Unión Europea, nº 323, 2011, págs. 71-83

El documento administrativo electrónico se utiliza, en la circulación interna con aplicación de una exención o un tipo impositivo cero y en régimen suspensivo tanto en la circulación interna como intracomunitaria³¹⁵.

La mayor diferencia en el momento entre la circulación intracomunitaria y la circulación interna radicaba³¹⁶, indica LAUZURICA, << en el documento utilizado para poder circular en régimen suspensivo. En la circulación intracomunitaria, incluido el recorrido por el ámbito territorial interno, la circulación se ha de realizar necesariamente al amparo de un documento administrativo electrónico (e-DA), mientras que en la circulación interna este documento es el documento de acompañamiento (DA) en soporte papel, modelo 500³¹⁷. El contenido de ambos documentos es similar pero la forma de presentación es totalmente distinta: en el primer caso, un mensaje electrónico validado por medio de un número de referencia (ARC) que puede ser visualizado en cualquier documento que acompañe el transporte (factura, carta de porte, etc.);

³¹⁵ Vid. art. 22.1 RIIEE.

³¹⁶ Vid. Orden HAP/1229/2013, de 1 de julio, por la que se aprueban las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno y el modelo 525 «Documento de acompañamiento de emergencia interno», relativos al amparo de la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. De acuerdo con su art.1 se aprueban las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno y sus anexos, y en la que se detallan las instrucciones para elaborar los mensajes electrónicos de borrador del documento administrativo electrónico, de anulación del documento y de modificación de destino, así como el mensaje electrónico de notificación de recepción.

³¹⁷ Vid. sobre los modelos 500 y 501 la Orden EHA/3385/2010, de 17 de diciembre que aprueba el modelo 500 de documento de acompañamiento y el modelo 501 de documento de acompañamiento de emergencia, y se dictan normas para su cumplimentación (RCL 2010\335).

y en el segundo caso, un documento papel, uno de cuyos ejemplares se utiliza para amparar la circulación de tas mercancías>>.³¹⁸

Nótese que mediante la Orden HAP/1229/2013, de 1 de julio, se aprueban las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno, relativos al amparo de la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación³¹⁹. En este sentido ya el art. 29 B) RIIEE establece que en los supuestos de circulación en régimen suspensivo, los depositarios autorizados y expedidores registrados están obligados a formalizar un borrador de documento administrativo electrónico por cada expedición.

En este sentido ya señalaba la EM de la Orden EHA/3385/2010, de 17 de diciembre indica que << tanto la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, como el Reglamento (CE) n.º 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, consideran que la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales se realiza en régimen suspensivo únicamente si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico. Sin embargo, ambas disposiciones prevén un documento en soporte papel para acompañar esta circulación cuando el sistema informatizado no esté disponible en el momento de la expedición de los productos. El Reglamento de los Impuestos Especiales así lo recoge en el apartado

³¹⁸ LAUZURICA VALDEMOROS, J., *Los Impuestos Especiales I...cit.*p.283.

³¹⁹ Así como el modelo 525 «Documento de acompañamiento de emergencia interno».

6 de su artículo 1³²⁰, autorizando al expedidor a dar inicio a la circulación con cumplimiento de los requisitos establecidos en dicho Reglamento y en sus normas de desarrollo>>.

En cualquier caso, cabe concluir por tanto, que el formato electrónico, ha imperado tanto en la circulación intracomunitaria como en la circulación interna³²¹.

La circulación intracomunitaria en régimen suspensivo por lo tanto, y tal y como señala el apartado 4 del art.16 de la Ley de IIEE, se realizará, desde el 1 de abril de 2010, al amparo de un documento administrativo electrónico (que cabría indicar que es una modalidad de documento de acompañamiento que se utiliza en el sistema informatizado EMCS, como se desprende de la rúbrica del art. 22 RIIEE)³²², sin perjuicio del inicio de la circulación en un documento en soporte

³²⁰ El tenor literal del mencionado art. 6.1 RIIEE es el siguiente:<<Documento simplificado de acompañamiento. El documento establecido por el Reglamento (CEE) n.º 3649/92 de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992, para amparar la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, según el procedimiento de envíos garantizados. Puede consistir bien en un documento simplificado de acompañamiento administrativo, según el modelo que figura como anexo del citado Reglamento, o bien en un documento simplificado de acompañamiento comercial que debe contener los mismos elementos de información exigidos por el documento administrativo, cada uno de los cuales deberá estar identificado con un número que se corresponderá con el de cada una de las casillas del documento administrativo>>.

³²¹ Salvo, como es lógico, indisponibilidad del mismo. En ese supuesto se sigue utilizando el formato papel.

³²² Cabe la posibilidad, de acuerdo con la Directiva 2008/118/CE, de anular un documento administrativo electrónico si no ha comenzado la circulación, modificar el destino de los productos y fraccionar los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales.

papel en caso de indisponibilidad del sistema informatizado³²³. El Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales (EMCS), convierte por lo tanto, en residual el procedimiento de control mediante documentos en papel.

El EMCS es, por lo tanto, un sistema informático que permite al expedidor de la mercancía enviar al destinatario un mensaje electrónico, a través de las autoridades competentes³²⁴. La finalidad del sistema informatizado es permitir el seguimiento y control de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.

Por su parte, señala la Decisión 1152/2003/CE, de 16 de junio, en este sentido que la creación de un sistema informático debe permitir, la simplificación de la circulación intracomunitaria de productos en régimen de suspensión de impuestos especiales³²⁵. También como se indica en el art. 1, <<permitir la transmisión electrónica del documento administrativo de acompañamiento previsto por el Reglamento (CEE) nº 2719/92 y la mejora de los controles>>.

Durante la circulación en régimen suspensivo, como se indica en el art. 21.8 de la Directiva 2008/118, el expedidor podrá modificar a través del sistema

³²³ En la misma línea, establece el art. 21 de la Directiva 2008/118/CE, que únicamente se considera que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales se realiza en régimen suspensivo si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico.

³²⁴ DE LA PEÑA VELASCO, G., y otros, *Sistema Fiscal Español...cit.*, p. 355

³²⁵ En el sentido de que, <<un sistema informatizado de los movimientos y los controles intracomunitarios de productos sujetos a impuestos especiales (EMCS) debe ser compatible con el nuevo sistema informatizado para los movimientos de tránsito (NCTS) y, si ello es técnicamente posible, estar fusionado con él, a fin de facilitar los procedimientos administrativos y comerciales>>.

informatizado, el destino a fin de indicar uno nuevo, sin que quepa que este último esté exento del pago de impuestos especiales³²⁶.

El RIIEE regula pormenorizadamente la estructura y contenido de los mensajes electrónicos, contenidos en el documento administrativo electrónico, que deben utilizarse en la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. El mencionado procedimiento de mensajes electrónicos finaliza mediante sendas notificaciones de recepción y de exportación.

De forma resumida, cabría indicar sobre la tramitación del documento administrativo electrónico que, en primer lugar el expedidor debe presentar a las autoridades competentes del Estado miembro (en España, la AEAT) de expedición un borrador de documento administrativo electrónico a través del sistema informatizado. Una vez verificado, y si el mismo es válido, se asigna al documento administrativo electrónico un único código administrativo de referencia (ARC) y este, a su vez, se comunica al expedidor.

El expedidor, una vez tramitado el documento administrativo electrónico, debe entregar a la persona que acompañe los productos sujetos a impuestos especiales una copia impresa del mismo o cualquier otro documento comercial que mencione de forma claramente identificable el ARC. Dicho documento deberá poderse presentar siempre que lo requieran las autoridades competentes durante toda la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales³²⁷.

Por su parte, la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de régimen suspensivo, que se inicie y finalice en

³²⁶ Vid. en relación con la exención de RIIEE, art. 12 de la Directiva 2008/118.

³²⁷ Vid. art.19 RIIEE

el ámbito territorial interno, en la cual los productos circulen a través del territorio de otro Estado miembro, debe ampararse por un documento simplificado de acompañamiento^{328 329}.

³²⁸ Vid. art. 19 Ley de RIIEE.

³²⁹ Como se indica en el art. 33.1 de la Directiva 2008/118, <<en caso de que productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro para ser entregados o utilizados, dichos productos estarán sujetos a impuestos especiales que pasarán a ser exigibles en este último Estado miembro>>. Agregando en este sentido el art. 34.1 de la Directiva que, <<en las situaciones mencionadas en el artículo 33, apartado 1, los productos sujetos a impuestos especiales circularán entre los territorios de los distintos Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento>>, dicho documento de acompañamiento debe mencionar los principales elementos del documento administrativo electrónico.

Nótese, que la Directiva comunitaria se refiere en relación con el documento que ampara la circulación intracomunitaria de los productos objeto de impuestos especiales que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro y que vayan a ser detentados, con fines comerciales, en otro Estado miembro como <<documento de acompañamiento>>. Término, este último, que en la normativa estatal pasa a denominarse <<documento simplificado de acompañamiento>>, por lo que el adjetivo simplificado completa su significado. El documento simplificado de acompañamiento debe mencionar los principales elementos del documento administrativo electrónico, por lo tanto, una vez comprobada su validez se le asigna un único <<código administrativo de referencia>> (ARC) (art. 33.1 y 34.1 de la Directiva 2008/118).

Cfr. también con el art. 35.1 a) de la Directiva 2008/118 que establece que <<en caso de que productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro sean trasladados a un lugar de destino en ese mismo Estado a través del territorio de otro Estado miembro, habrán de satisfacerse las siguientes condiciones:

a) La circulación tendrá lugar al amparo del documento de acompañamiento mencionado en el artículo 34, apartado 1, y seguirá un itinerario apropiado>>; esto es, que la circulación tenga lugar al amparo de un documento simplificado de acompañamiento.

Por su parte, como se tratará más adelante al tratarse de una especificidad de circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo, en el procedimiento de envíos garantizados, se utiliza un documento simplificado de acompañamiento administrativo o comercial³³⁰³³¹.

En este sentido, como señala ALONSO GONZÁLEZ cuando los productos objeto de los impuestos especiales ya hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida pero sean enviados a otro Estado miembro (a un receptor autorizado, por ejemplo) donde volverá a percibirse el impuesto, con el consecuente reembolso del impuesto pagado inicialmente, se permite utilizar el documento simplificado de acompañamiento³³².

El documento simplificado de acompañamiento, tal y como señala el art. 34.1 de la Directiva 2008/118 debe mencionar los principales elementos del documento administrativo electrónico. En este sentido, el art. 21 de la Directiva, en sus apartados 2 y 3, apunta que en relación con la presentación del documento administrativo electrónico, y por remisión del art. 34.1 de la Directiva 2008/118 el documento simplificado de acompañamiento, el expedidor presentará a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición un borrador de documento administrativo electrónico a través del sistema informatizado. Una vez presentado, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición

³³⁰ Vid. art. 23 RIIEE.

³³¹ Los expedidores de documentos simplificados de acompañamiento deben presentar por vía telemática en la oficina gestora correspondiente al establecimiento de salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación una relación recapitulativa mensual dentro del mes siguiente a su expedición, de los datos correspondientes a los documentos simplificados de acompañamiento expedidos (art.23.4 RIIEE).

³³² ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La armonización de los Impuestos Especiales...cit.*p.114.

verificarán por vía electrónica los datos del mencionado borrador de documento administrativo electrónico.

Finalmente, si dichos datos no son válidos, se debe informar de tal circunstancia <<sin demora>> al expedidor, para que proceda a su modificación, en su caso y si los datos del borrador del documento administrativo electrónico son válidos, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición asignan al documento un único código administrativo de referencia (ARC) y comunican dicha asignación al expedidor.

Cabe recalcar, por lo tanto, que tanto el documento administrativo electrónico como el documento simplificado de acompañamiento se presentan, a través de un borrador, a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición mediante el sistema informatizado (EMCS) por lo que se puede concluir que ambos dos tienen el formato de <<mensaje electrónico>>.

El documento simplificado de acompañamiento, como su propio nombre indica contiene un menor número de datos que el documento administrativo electrónico y tiene por finalidad amparar la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera de régimen suspensivo.

Los depositarios autorizados y expedidores registrados, en relación con la expedición de productos que circulan al amparo de un documento administrativo electrónico, están obligados, con anterioridad a la fecha de expedición, a formalizar un borrador del mismo por cada envío. No obstante, el expedidor podrá dar inicio a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en caso de indisponibilidad del EMCS siempre que los productos vayan acompañados de un documento administrativo de emergencia que contenga los mismos datos que el borrador de documento administrativo electrónico y que se informe a las

autoridades competentes del Estado miembro de expedición (oficina gestora que corresponda al expedidor) antes del comienzo de la circulación.

Cuando el sistema informatizado vuelva a estar disponible, el expedidor presentará un borrador de documento administrativo electrónico que sustituirá al documento administrativo de emergencia.

El documento administrativo de emergencia es un documento en soporte papel que acompaña la circulación de productos que deben circular al amparo de un documento administrativo electrónico, cuando el sistema de control informatizado no esté disponible en el momento de expedición de los productos o bien en el de recepción.

Los receptores de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que hayan circulado en régimen suspensivo y que continúen en ese régimen en nuestro país³³³, procedentes del ámbito territorial comunitario no interno, están obligados a presentar, ante la AEAT una notificación de recepción, tan pronto como como se reciban los productos y a través de un sistema informatizado de control que permita a los Estados miembros obtener información en tiempo real sobre los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales y efectuar los controles necesarios, incluso durante la circulación de éstos.

³³³ Al amparo de alguno de los siguientes procedimientos: 1) En régimen suspensivo entre fábricas o depósitos fiscales; 2) En régimen suspensivo con destino a un destinatario registrado; 3) En régimen suspensivo desde el establecimiento de un depositario autorizado establecido en un Estado miembro distinto del de la sede del beneficiario a destinos exentos; 4) En régimen suspensivo desde el lugar de importación, expedidos por un expedidor registrado, a un lugar en el que se haya autorizado la recepción de productos en este régimen; 5) En régimen suspensivo, desde el establecimiento de un depositario autorizado a un lugar de entrega directa.

El documento administrativo electrónico debe ir acompañado, cuando se trate de un destinatario ocasional, de un documento que acredite el pago del impuesto en el Estado de destino o la prestación de garantía, figurando en el documento la dirección de la oficina competente en el país de destino³³⁴.

Finalmente, cabe señalar que en el ámbito aduanero, la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por el ámbito territorial interno, vinculados a un régimen aduanero suspensivo o mientras mantengan el estatuto aduanero de <<mercancías en depósito temporal>> quedará amparada con carácter general, por el Documento Único Administrativo (DUA)³³⁵.

Asimismo, se utilizará el documento aduanero de despacho para amparar la circulación de productos despachados de importación con devengo del impuesto especial a tipo general desde el lugar de importación en el ámbito territorial interno a un destino en el mismo ámbito³³⁶.

1. Circulación sin documento de acompañamiento

³³⁴ Cfr. art. 19 de la Directiva 2008/118 y Vid. en este sentido art. 29 c) RIIEE.

³³⁵ Vid. al respecto art. 205.1 del Reglamento (CEE) 2454/1993, de 2 de julio que señala al respecto que el modelo oficial para realizar por escrito la declaración en aduana de mercancías según el procedimiento normal, para incluirlas en un régimen aduanero o para reexportarlas, será el documento único administrativo.

Por ejemplo, el talón de adeudo por declaración verbal ampara la circulación de los bienes importados en los casos establecidos en la normativa aduanera en los cuales la importación se formalice mediante dicho documento (art. 25 RIIEE).

³³⁶ Vid. art. 25 RIIEE.

No se requiere documento administrativo electrónico, además de cuando la oficina gestora lo autorice, en los siguientes supuestos³³⁷:

- a. Cuando se trate de avituallamientos de combustibles y carburantes a aeronaves y embarcaciones, desde fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales y puntos de suministro autorizados, situados en aeropuertos y puertos, que se documenten mediante los comprobantes de entrega o recibos de entrega correspondientes.
- b. Cuando se trate de hidrocarburos por los que se ha devengado el impuesto a un tipo impositivo reducido y que sean vendidos por un detallista a un consumidor final.
- c. Cuando resulte aplicable el procedimiento de ventas en ruta.
- d. Cuando se trate de fabricación e importación de gas natural³³⁸ y productos relacionados en la tarifa 2ª del apartado 1 del artículo 50 de la Ley que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.

³³⁷ Vid. art. 22 RIIEE.

³³⁸ El apartado 4 del artículo 53 establece LIIEE establece que <<La circulación, tenencia y utilización de gas natural y la de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos y no comprendidos en las definiciones del artículo 49.1 de esta Ley no estará sometida a requisitos formales específicos en relación con dicho impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 6 y de la obligación de justificar su origen y procedencia por los medios de prueba admisibles en derecho>>. Adicionalmente, de acuerdo con la letra a) del apartado 3 del artículo 116 bis del RIIEE <<Una vez que salgan de la fábrica donde se han obtenido o se importen, la circulación, tenencia y utilización de los productos no sensibles o del gas natural no estarán sometidas a requisitos formales específicos en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos. Lo dispuesto en este párrafo se entiende, en cuanto al gas natural, sin perjuicio de la aplicación de las normas de este Reglamento vinculadas al cumplimiento de la obligación de autoliquidar e ingresar las cuotas del impuesto devengadas cuando el impuesto resulte exigible>>.

e. Cuando se trate de gasóleo que se traslade desde el lugar donde radique la actividad empresarial de los consumidores finales autorizados, hasta los distintos emplazamientos en que pueden encontrarse las maquinarias que precisen ser repostadas.

f. En los supuestos, de devoluciones a fábrica o depósito fiscal de productos con destino a la exportación almacenados en régimen suspensivo en un depósito aduanero o en una zona o un depósito franco, previa autorización de la oficina gestora correspondiente.

g. En los supuestos de importaciones de productos que se descarguen, por tuberías fijas, directamente en instalaciones inscritas como fábrica o depósito fiscal.

Cabe concluir, tal y como se indica en la Consulta a la DGT V2445/14 de 17 septiembre (JUR 2014\266986) que para la circulación, tenencia y utilización de gas natural no se precisa documento de circulación alguno que las acompañe, sin perjuicio de la documentación de índole comercial que las ampare.

No obstante, se debe observar la siguiente regla recogida en la letra d) del apartado 6 de la Ley de Impuestos Especiales: <<En los envíos de gas natural efectuados desde el ámbito territorial interno con destino al ámbito territorial comunitario no interno, los expedidores deberán acreditar, cuando sean requeridos para ello, que el destinatario es una empresa registrada al efecto en el Estado miembro de destino de que se trate, con arreglo a la normativa que dicho Estado miembro establezca y que el gas natural ha sido recibido por el destinatario>>. Finalmente, la letra c) del apartado 3 del artículo 116 bis del Reglamento de Impuestos Especiales establece que <<La situación fiscal en que los productos no sensibles o el gas natural puedan encontrarse en cada momento (régimen suspensivo, o impuesto devengado con o sin aplicación de exenciones) se acreditará por los medios de prueba admisibles en Derecho, especialmente por la documentación de índole comercial relativa a aquéllos de que se trate y por la condición fiscal que, en su caso, tenga el establecimiento en el que se encuentren o desde el que hayan sido expedidos>>.

2. Algunas ventajas del EMCS

En la EM de la Ley 38/92 ya existía la conciencia por parte del legislador, que se ha ido llevando a cabo de forma paralela al desarrollo de las nuevas tecnologías y la sociedad globalizada y plasmando en las modificaciones de la Ley y el Reglamento de IIIEE y con la aprobación de la Directiva 2008/118, de que la Ley de Impuestos Especiales de 28 de diciembre de 1992 debía introducir <<todas las mejoras que la experiencia ha puesto de manifiesto, con el fin de que la gestión de estos impuestos produzca los menores costes indirectos posibles a los sectores afectados, al tiempo que asegure la eficacia de su gestión>>³³⁹.

En los impuestos especiales de fabricación hay pues una deliberada sujeción a requisitos formales, con determinación precisa de responsabilidad en el supuesto de irregularidades, para el caso de que la circulación de mercancías sujetas a impuestos especiales entre Estados de la Unión Europea se lleve a cabo bajo la modalidad de régimen suspensivo y que encuentra su justificación en, por un lado, la facilidad para los implicados en el tráfico que representa este régimen y, por otro, en el alto riesgo fiscal que supone para las autoridades encargadas de la recaudación del tributo. De aquí que la falta de acreditación de la recepción de la mercancía en los países de destino suponga que no se considere ultimado el procedimiento en régimen suspensivo³⁴⁰.

³³⁹ Vid. EM de la Ley de IIIEE.

³⁴⁰ STJ de Andalucía 614/2007 de 18 junio (JT 2008\27)

Cabría destacar de entre las principales ventajas que tiene el sistema informático (EMCS)³⁴¹, que está basado en el documento de acompañamiento electrónico, frente al control de la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales mediante documentos en formato papel (principalmente mediante el documento de acompañamiento) entre otras, las siguientes:

El sistema informático (EMCS) constituye un importante y efectivo mecanismos de información y control para la detección de las posibles mermas e irregularidades en la circulación que se produzcan en el seno de los intercambios comerciales entre Estados miembros de la Unión Europea. Constituye por tanto dicho sistema informático un eficaz mecanismo para el control recaudatorio para los impuestos especiales y el IVA. Dicho sistema informatizado <<acelera los trámites indispensables y facilita el control de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo>>, como se indica en la EM (22) de la Directiva 2008/118.

Simplificación de los procedimientos la circulación intracomunitaria de productos en régimen de suspensión de impuestos especiales.

Documentos telemáticos con la consiguiente eliminación del soporte papel (p.ej. se dispensa la presentación del ejemplar número 3).

Permite la integración con otros sistemas informáticos. En este sentido, los considerandos de la Decisión 1152/2003/CE, de 16 de junio, relativa a la

³⁴¹ Dicho sistema informatizado fue establecido en la Decisión núm. 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. La aplicación de tal sistema, en lugar del basado en soporte papel. VER LAS DECISIONES

informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, señala que << un sistema informatizado de los movimientos y los controles intracomunitarios de productos sujetos a impuestos especiales (EMCS) debe ser compatible con el nuevo sistema informatizado para los movimientos de tránsito (NCTS) y, si ello es técnicamente posible, estar fusionado con él, a fin de facilitar los procedimientos administrativos y comerciales>>. De este modo se crea un sistema informático integrado que permite controlar tanto los movimientos intracomunitarios de productos sujetos a impuestos especiales como los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales, y los de productos sujetos a otros derechos y tributos procedentes de terceros países o con destino a ellos.

Garantiza en una mayor medida que el anterior sistema, la reserva y seguridad de los datos.

Permite a los expedidores obtener información en tiempo real de los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales y efectuar los controles necesarios, incluso durante la circulación de éstos. Se requieren, con esta finalidad, una uniformidad en los elementos comunitarios del sistema que son, las especificaciones comunes, los productos técnicos, los servicios de la Red Común de Comunicación/Interfaz Común de Sistemas, así como los servicios de coordinación comunes a todos los Estados miembros. Por su parte, de acuerdo con la Decisión, cada país puede tener variantes o particularidades destinadas a atender las necesidades nacionales³⁴².

³⁴² En este sentido el art. 3.4 de la Decisión señala que, <<los elementos no comunitarios del sistema serán las especificaciones nacionales, las bases de datos nacionales que forman parte de este sistema, las conexiones de la red entre los elementos comunitarios y no comunitarios, y las aplicaciones informáticas y el material que cada Estado miembro considere necesarios para la plena explotación del sistema en el conjunto de su administración>>.

Como se indica en la EM de la Directiva 2008/118 (20 y 21) en relación con la implantación del sistema informatizado, el mismo es necesario << (20) Para garantizar la recaudación de los impuestos a los tipos que establezcan los Estados miembros, es preciso que las autoridades competentes puedan hacer un seguimiento de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales, por lo que debe establecerse un sistema de control de dichos productos>>.

El sistema informatizado de control de movimientos de impuestos especiales (EMCS) requirió para su implantación a partir del 1 de abril de 2010, que la Comisión Europea coordinase y armonizase, con anterioridad a la entrada en funcionamiento del sistema, las actividades relativas al control de los movimientos de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en los Estados miembros.

Parece, a mi juicio que el funcionamiento del mercado interior, en su conjunto, como consecuencia de la implantación del EMCS mejora, al menos desde el punto de vista de los menores gastos administrativos que se producen en tanto en las grandes empresas, como medianas y pequeñas empresas. En este sentido, cabe observar al respecto que la implantación inicial del EMCS en los Estados miembros requirió por parte de éstos y de la Comunidad, por su magnitud y su complejidad, recursos humanos y financieros muy importantes³⁴³.

³⁴³ Vid. al respecto art. 10.2 y 3 de la Decisión que establecen: <<2. La Comunidad financiará el diseño, la adquisición, la instalación y el mantenimiento de los elementos comunitarios del sistema informatizado y los costes de funcionamiento corriente de los elementos comunitarios instalados en los locales de la Comisión o de un subcontratista designado por la Comisión.

3. Los Estados miembros financiarán los costes de creación y funcionamiento de los elementos no comunitarios del sistema informatizado y los relativos al funcionamiento corriente de los elementos comunitarios del sistema instalados en sus locales o en los de un subcontratista designado por el Estado miembro>>.

E. Obligaciones de los expedidores y receptores

De acuerdo con el art. 29 RIIEE, los depositarios autorizados y expedidores registrados están obligados a:

- Prestar garantía, que tendrá validez en todo el ámbito territorial comunitario, para responder de las obligaciones derivadas de la circulación intracomunitaria de los productos que expidan.
- En los supuestos de circulación intracomunitaria o con origen y destino en el ámbito territorial interno en régimen suspensivo, los depositarios autorizados y expedidores registrados deben formalizar un borrador de documento administrativo electrónico por cada expedición al que se le asigna un código administrativo de referencia (ARC) y que debe presentarse, como muy pronto, siete días antes de la fecha indicada en el documento como fecha de expedición de los productos sujetos a impuestos especiales de que se trate.

En este sentido, la derogada Directiva 92/12/CEE del Consejo, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales establecía que los productos que circulen en régimen de suspensión de impuestos especiales entre los territorios de los distintos Estados miembros han de ir acompañados de un documento emitido por el expedidor³⁴⁴.

³⁴⁴ Como apunta ALONSO GONZÁLEZ, L. M., en *La armonización de los Impuestos Especiales...cit.*, p.105, << Consecuente con el proclamado deseo de hacer posible un tráfico de los productos objeto de estos impuestos que no tenga que soportar controles en fronteras y no provoque distorsiones a la competencia de origen fiscal, la mencionada directiva concentra sus esfuerzos, más que en los elementos estructurales de las accisas, en los procedimientos de fabricación, tenencia y, sobre todo, circulación al amparo del régimen de suspensión del impuesto>>.

En los supuestos de circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con impuesto devengado con aplicación de una exención o de un tipo impositivo reducido, cuando el destinatario no esté obligado a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora, el expedidor una vez haya cumplimentado el borrador de documento administrativo electrónico, y enviado a la AEAT a través del sistema informático para que lo valide, debe imprimir tres ejemplares del mismo. Uno de los ejemplares debe ser conservado en poder del expedidor y los otros dos acompañan a los productos durante la circulación hasta su destino donde se diligencian por el receptor, que se debe quedar con uno y el otro se lo devolverá al expedidor.

Por su parte, en base a lo establecido en el art. 31 del RIIEE, los receptores de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que hayan circulado en régimen suspensivo al amparo de un documento administrativo electrónico, tanto los procedentes del ámbito territorial comunitario no interno como aquellos cuyo origen y destino sea el ámbito territorial interno, están obligados a presentar ante la AEAT una notificación de recepción por vía EMCS.

Si se trate de la recepción de productos que deban llevar incorporados trazadores, marcadores o desnaturalizantes, los cuales han sido recibidos por un destinatario registrado, tales productos deberán permanecer en los lugares de recepción al menos durante el primer día hábil siguiente a la formalización de la notificación de recepción electrónica o de la presentación del documento en soporte papel en la oficina gestora.

En el alcohol son sustancias desnaturalizantes aquellas que al añadirse al mismo lo convierten en veneno, no apto para el consumo humano³⁴⁵. Las mismas alteran,

³⁴⁵ DE LA PEÑA VELASCO, G., y otros, Sistema Fiscal Español...cit., p.364.

en forma claramente perceptible, sus caracteres organolépticos de olor, color y sabor, haciéndolo impropio para el consumo humano por ingestión. En relación con el impuesto sobre hidrocarburos, son trazadores o marcadores los agentes cuya adición al gasóleo y al queroseno, tienen como consecuencia fiscal la aplicación de un tipo reducido, una exención³⁴⁶ o una devolución³⁴⁷. Los contienen, entre otros, el biodiesel para uso como carburante, los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de energía eléctrica y de calor en instalaciones con determinadas características y los aceites medios distintos de los querosenos clasificados

La oficina gestora correspondiente al destinatario de la expedición en una circulación intracomunitaria puede autorizar la entrega de los productos en un lugar de entrega directa distinto de la fábrica, depósito fiscal o depósito de recepción³⁴⁸.

³⁴⁶ En este sentido el art. 51.2 LIIEE establece que, está exenta la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto sobre hidrocarburos que se destinen a:

- a) Su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo.
- b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

[...] <<La aplicación de la exención con respecto a la utilización de gasóleo en los supuestos a que se refiere el presente apartado 2 quedará condicionada, salvo en el supuesto de operaciones de autoconsumo sujetas, a que el gasóleo lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido>>.

³⁴⁷ En este sentido art. 52 b) LIIEE establece que: <<La devolución en el avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada, queda condicionada a que el gasóleo suministrado lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente para la aplicación del tipo reducido>>.

³⁴⁸ Esta autorización, en todo caso, está sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

Finalmente, si la recepción se produce por destinatarios registrados ocasionales deben acreditar el pago de los impuestos especiales de fabricación en el Estado miembro de destino o el cumplimiento de cualquier otra obligación que garantice la percepción de dichos impuestos. Una vez presentada la documentación acreditativa de haber efectuado el pago del impuesto, se cancela la garantía que se prestó por un importe equivalente a las cuotas correspondientes a los productos pretenden ser recibidos. También se cancela la garantía cuando se comunique a la oficina gestora haberse desistido de realizar la operación proyectada devolviendo el ejemplar de la autorización de recepción en formato papel, y si hubiera sido expedida por medios telemáticos basta con la comunicación del desistimiento a la oficina gestora, haciendo constar en la comunicación una declaración expresa del interesado de que los productos incluidos en la autorización no se han recibido.

F. La circulación y tenencia en el ámbito territorial interno

-
- a. El destinatario de la expedición, con carácter previo al inicio de la misma, debe solicitar el lugar de entrega directa distinto de la fábrica, depósito fiscal o depósito de recepción en la oficina gestora correspondiente a su establecimiento indicando:
 - 1.º Su nombre y apellidos o razón social y número de identificación fiscal y, en su caso, de la persona que lo represente, así como del titular del lugar de entrega directa.
 - 2.º Dirección, localidad y código postal del lugar exacto de entrega directa.
 - b. El documento administrativo electrónico solo puede amparar un lugar de entrega directa.
 - c. El destinatario debe anotar en su contabilidad la recepción de los productos.
 - d. El destinatario debe cumplimentar la notificación de recepción electrónica.
 - e. En caso de que la oficina gestora competente para autorizar la entrega directa sea distinta de la oficina gestora en cuya demarcación está situado el lugar de entrega directa, la primera debe poner en conocimiento de la segunda la autorización concedida.
 - f. Los productos deberán permanecer en el lugar de entrega directa, a disposición de la Administración tributaria, para que realice las comprobaciones que estime necesarias, al menos durante el primer día hábil siguiente al de la formalización de la notificación de recepción electrónica o al de la presentación del documento en soporte papel en la oficina gestora.

1. Validez de los documentos de circulación

La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, de acuerdo con el art. 15.7 de la Ley, debe estar amparada por los <<documentos de circulación>> que acrediten que se ha satisfecho el impuesto en España o que se encuentra en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con el impuesto correspondiente devengado.

En el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación la circulación de los productos sujetos a estos impuestos está regulada de un modo muy exigente tanto a nivel legal³⁴⁹ como reglamentario³⁵⁰, debido a la necesidad de efectuar controles sobre aquellos productos y de poder hacer un seguimiento exhaustivo de las expediciones que entran y salen de los distintos establecimientos³⁵¹.

Como se afirma en la STJ de Andalucía núm. 281/2010 de 26 abril (JUR 2012\348819) la circulación de los productos de fabricación que se gravan en los Impuestos Especiales queda sujeta a un peculiar régimen jurídico cuando se ponen en circulación en régimen suspensivo, dado que en tales casos, el devengo del tributo no se produce con el momento de su fabricación, ni tampoco cuando salen de fábrica, sino con el de puesta a disposición de un tercero para que los comercialice, de suerte que, hasta que ello no tiene lugar, aunque el producto

³⁴⁹ Vid. art. 19 de la LIIEE.

³⁵⁰ Vid. entre otros, arts. 24 y 28 del RIIEE.

³⁵¹ Cfr. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del TEAC de 26 mayo 2004 (JUR 2004\225323)

gravado esté en circulación por carretera, a los efectos tributarios, se considera como estacionado en fábrica de origen y, por ello mismo, sin devengo del tributo que les corresponde satisfacer. De ahí la importancia que arrastra el documento administrativo de acompañamiento³⁵² y la exigencia de la ley en que se cumpla en todos sus particulares aspectos.

Así, tal y como establece el art. 15.7 de la Ley de IIEE la circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, debe estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado³⁵³.

El art. 28.1 del RIEE, establece se consideran datos esenciales de los documentos de circulación los siguientes:

1.º Los datos relativos a la cantidad, clase, naturaleza o descripción de la mercancía transportada, incluido el dato relativo al contenido en biocarburantes³⁵⁴

³⁵² Actual documento administrativo electrónico.

³⁵³ <<No obstante lo establecido en el apartado 7 del artículo 15, la circulación y tenencia de especialidades farmacéuticas y de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22, que contengan alcohol total o parcialmente desnaturalizado o alcohol que les haya sido incorporado con aplicación de alguno de los supuestos de exención o devolución previstos en los artículos 22 y 42, no estarán sometidas al cumplimiento de requisito formal alguno en relación con el impuesto>> (art. 44.3 de la Ley).

³⁵⁴ Vid. sobre este particular ESCOBAR LASALA, J.J., *El nuevo tratamiento fiscal de los biocarburantes*, en AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp. 645-669.

o biocombustibles³⁵⁵ cuando el tipo impositivo sea un tipo diferenciado del de normal aplicación.

2.º Los datos necesarios para la correcta identificación del expedidor, destinatario o productos, incluido el número de documento de circulación.

3.º En el caso de precintas de circulación, la numeración o capacidad de las misma y su correspondencia con los recipientes sobre los que estén colocadas.

4.º Los datos relativos a la fecha y hora del inicio de la expedición³⁵⁶.

La omisión de cualquiera de los datos esenciales o su inadecuación con la realidad, por cualquier causa, cuando estas circunstancias se pongan de manifiesto durante la circulación, supondrá que se considere que la expedición se realizó con incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 15.7 de la Ley.

³⁵⁵ Vid. con carácter general sobre este particular CENCERRADO MILLÁN, E., *El tratamiento fiscal de los biocombustibles*, Revista Aranzadi de derecho ambiental, nº. 14, 2008, pp. 61-84.

³⁵⁶ Como se indica en la referida STJ de Andalucía núm. 281/2010 de 26 abril (JUR 2012\348819), <<debe tenerse en cuenta que la falta de detalle de la hora de salida de fábrica del producto gravado por los impuestos especiales y la duración de su transporte, de facto, deja indeterminado el momento en que debe sujetarse a tributación porque se desconoce cuánto tiempo permanece fuera de fábrica para su posterior comercialización, o lo que es igual, el régimen jurídicos suspensivo que se prevé en la Ley reguladora de esos Impuestos respecto de su sujeción a gravamen, se diluye como consecuencia de la indeterminación del instante en que el producto ha abandona la fábrica con destino a otra o a terceros, y, asimismo, la duración de su transporte. Dado que esos datos solamente quedan garantidos con la credibilidad que de los mismos queda consignada en los documentos administrativos de acompañamiento, su falta de detalle en ellos, es determinante de la falta de validez del documento en cuestión, como consecuencia de su nulidad, de manera que el producto que así circula, se considera que lo hace sin soporte documental alguno, lo que es constitutivo de la conducta infractora que se recoge en el artículo 19.6 de la Ley 32/1998 (FJ 4º)>>.

El incumplimiento de lo dispuesto en el art. 15.7 de la Ley, antes transcrito, tiene como consecuencia directa que nos encontremos ante una infracción tributaria grave establecida en el art. 19 de la Ley. Este último artículo, en su apartado 2, califica <<en todo caso>> infracciones tributarias graves << [...] b) La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales³⁵⁷ en el ámbito territorial interno cuando, debiendo estar amparada en un documento administrativo electrónico, carezca de un código administrativo de referencia asignado por las autoridades competentes para ello>>³⁵⁸.

a. Subsanación de los documentos de circulación³⁵⁹

³⁵⁷ Vid. sobre los fines comerciales STS de 23 julio 2012 (RJ 2012\7981).

³⁵⁸ Esta infracción, se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 100 % de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 1.200 euros.

³⁵⁹ Nótese que hasta 31 de marzo de 2010 la rúbrica del art. 28 del Reglamento que trataremos en el epígrafe era << Nulidad de los documentos de circulación>> y que como se indicaba en la STJ de Andalucía núm. 281/2010 de 26 abril (JUR 2012\348819) los vicios que se constaban en el documento administrativo de acompañamiento para la puesta en circulación de los productos gravados por los impuestos especiales (p. ej. ausencia de su hora de salida y del tiempo de duración de su transporte), no era posible convalidarlos a través de cualquier otro soporte documental extraño y diferente al que la Ley otorga el carácter de garante del transporte de dichos productos en régimen suspensivo y que, en consecuencia, ni los albaranes de fábrica, ni cualquier otra factura o dato que se extraiga al margen del señalado documento, puede llegar a cubrir la eficacia de su contenido. Siendo así, que la incorrecta formulación del documento de acompañamiento es sinónima de su nulidad>>.

La omisión o inadecuación con la realidad, por cualquier causa, de datos esenciales, puesta de manifiesto una vez que los productos han llegado a destino, debe ser rectificada por el destinatario.

En relación con la omisión o inadecuación con la realidad por cualquier causa de datos que no tengan carácter esencial, que deban contener los documentos de circulación, incluso durante el transporte, debe ser corregida y comunicada a las autoridades competentes por el expedidor o por cuenta del mismo o, si los productos ya hubieran llegado a destino, por el destinatario.

En ambos casos como indica dicha rectificación, corrección o comunicación debe seguir el procedimiento establecido al efecto. Cuando no exista tal procedimiento, la corrección debe hacerse de manera que quede constancia del dato corregido y la motivación de la corrección, mediante comunicación por cualquier medio que permita dejar constancia de su remisión. La comunicación se debe realizar a la oficina gestora correspondiente al destinatario en ambos supuestos, y si los datos no son esenciales-ya que los datos son subsanables <<incluso durante el transporte>>; no así en el supuesto de datos esenciales que por el hecho de serlo solo son subsanables a su llegada a destino- la comunicación se debe realizar a la oficina gestora correspondiente al expedidor.

b. Sanción en caso de no subsanación

Como se ha indicado en el apartado anterior, la omisión o inadecuación con la realidad, por cualquier causa, de datos de los documentos de circulación tanto en

el momento de la llegada a destino de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación debe ser subsanada³⁶⁰.

La ausencia de subsanación podrá dar lugar a la aplicación de la sanción a que se refiere el artículo 201.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicho artículo establece que:

<< También constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado>>.

El artículo 201.4 de la LGT al que se remite el Reglamento de IIEE (art.28), a nuestro juicio con carácter general, no es de aplicación y por lo tanto no ha lugar ya que la correcta expedición de documentos de circulación en los IIEE ya constituye una infracción tipificada en la ley reguladora de los impuestos especiales³⁶¹.

³⁶⁰ Tal subsanación se debe llevar a cabo, de acuerdo con el procedimiento establecido al efecto, o en ausencia del mismo mediante comunicación por cualquier medio que deje constancia del dato corregido y de la motivación a la oficina gestora correspondiente al destinatario o al expedidor, en su caso.

³⁶¹ En virtud del principio *non bis in ídem* y del principio de especialidad (la norma especial prima sobre la general), es de aplicación la sanción establecido en la Ley 38/92 de Impuestos Especiales.

Nos referimos, al art. 19 2 b) de la Ley, ya citado, y que establece que en todo caso constituye una infracción tributaria grave la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales en el ámbito territorial interno cuando, debiendo estar amparada en un documento administrativo electrónico, carezca de un código administrativo de referencia asignado por las autoridades competentes para ello. Además, de las sanciones no pecuniarias que establece el apartado 4 del art. 19 LIIEE, el apartado 3 del mismo artículo establece sanciones pecuniarias que se corresponden con la infracción del art. 19 2 b) LIIEE.

En este sentido, el art. 19.3 LIIEE establece que esta infracción³⁶² se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 100% de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 1.200 euros. Además, puede incrementarse en el 25 % cuando se produzca repetición en la comisión de la misma³⁶³.

Como salvedad, la circulación y tenencia de especialidades farmacéuticas y de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada que sea distinto del 22³⁶⁴, que contengan alcohol total o parcialmente desnaturalizado o

³⁶² Además de las de las letras a) y c) del apartado 2 del art. 19 LIIEE.

³⁶³ Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir cualquiera de las prohibiciones establecidas en el número 2 del art. 19 LIIEE.

³⁶⁴ Es decir que no sean bebidas, líquidos alcohólicos o vinagre (son el contenido del capítulos 22). Las partidas (22..) respectivamente son, entre otras, agua, incluidas el agua mineral natural o

alcohol que les haya sido incorporado con aplicación de alguno de los supuestos de exención o devolución previstos en los artículos 22 y 42 respectivamente de la Ley de IIEE, no están sometidas al cumplimiento de requisito formal alguno en relación con el impuesto.

Los códigos de la nomenclatura combinada (NC), (establecida por el Reglamento (CEE) número 2658/87, de 23 de julio de 1987³⁶⁵), tienen como finalidad la determinación del ámbito objetivo de aplicación de los impuestos especiales de fabricación³⁶⁶. Las definiciones, por ejemplo del concepto <<cerveza>>, se hacen

artificial y la gaseada, sin adición de azúcar u otro edulcorante ni aromatizada; hielo y nieve; agua, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada, y demás bebidas no alcohólicas, excepto los jugos de frutas u otros frutos o de hortalizas de la partida 2009 (Jugos de frutas u otros frutos -incluido el mosto de uva- o de hortalizas, sin fermentar y sin adición de alcohol, incluso con adición de azúcar u otro edulcorante); cerveza de malta; vino de uvas frescas, incluso encabezado; mosto de uva, excepto el de la partida 2009; vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas; las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel); mezclas de bebidas fermentadas y mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas, no expresadas ni comprendidas en otra parte; alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 % vol; alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación; alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior al 80 % vol; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas (whisky, ron, ginebra...,etc.) ; y vinagre y sucedáneos del vinagre obtenidos a partir del ácido acético (Fuente: Diario Oficial de la Unión Europea 31 de octubre de 2014, pp. 176 y ss).

³⁶⁵ El Reglamento (CEE) n° 2658/87 que está en vigor con múltiples modificaciones, establece una nomenclatura combinada con el fin de cumplir los requisitos del arancel aduanero común, las estadísticas de comercio exterior de la Unión y las demás políticas de la Unión relativas a la importación o exportación de mercancías.

³⁶⁶ El Reglamento de Ejecución (UE) n° 1001/2014 de la Comisión de 16 de octubre de 2014 modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n o 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. En este sentido el mencionado Reglamento

en función de la nomenclatura combinada, es decir, en función de su clasificación arancelaria.

Como afirma PELECHÁ ZOZAYA, la clasificación arancelaria del producto³⁶⁷ cuya importación consideremos es la que determina el tipo a aplicar³⁶⁸, y de ahí la enorme trascendencia tributaria -y, en ocasiones, extratributaria- que tal clasificación reviste. Ni que decir tiene que ni el Derecho comunitario aduanero utiliza la palabra <<tipo>> (como veremos utiliza la palabra <<derechos>>), ni el

indica que: << Es necesario modificar la nomenclatura combinada para tener en cuenta lo siguiente: la evolución de las necesidades en materia estadística y de política comercial, los cambios realizados a fin de cumplir los compromisos internacionales, la evolución tecnológica y comercial así como la necesidad de alinear o clarificar los textos>>.

³⁶⁷ Vid. sobre clasificación arancelaria, BERNALDO PÁEZ, E., *Clasificación arancelaria de mercancías*, 3ª Ed., Taric; MARTÍN SAMANIEGO, V. M., *Problemática de la clasificación arancelaria de los productos tecnológicos. [Especial referencia al Dictamen de 16 de agosto de 2010 de la OMC relativo al ATI]*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, nº. 345, 2011, pp. 165-168.

³⁶⁸ El artículo 55 LGT, al referirse al tipo de gravamen establece que:

<<1. El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.

2. Los tipos de gravamen pueden ser específicos o porcentuales, y deberán aplicarse según disponga la Ley propia de cada tributo a cada unidad, conjunto de unidades o tramo de la base liquidable.

El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo se denominará tarifa.

3. La Ley podrá prever la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados>>. En palabras de PELECHÁ ZOZAYA, en *Fiscalidad sobre el comercio exterior...*cit., p. 157, <<el tipo será, pues, la cantidad de dinero que se deba pagar por cada unidad de peso, volumen, etcétera (tipos específicos), del producto cuya importación consideremos, o un porcentaje del valor en aduana del mismo (tipos porcentuales o ad valorem)>>.

tipo -los derechos- están regulados ni en el CAM ni en el CA ni en su RA, a pesar de ser un elemento de suma importancia en cualquier tributo - AAC incluido³⁶⁹- para determinar la cuota.

Los tipos o derechos aplicables a las diferentes mercancías que se importan, continúa el autor, figuran en el anexo I del Reglamento (CEE) del Consejo núm. 2658/1987, de 23 de julio 3, que estableció la denominada <<nomenclatura combinada>> para satisfacer, al mismo tiempo, los requisitos del AAC³⁷⁰, las estadísticas de comercio exterior de la Comunidad y las demás políticas comunitarias relativas a la importación o exportación de mercancías³⁷¹.

2. Las marcas fiscales como medio de acreditación de pago del impuesto

La circulación y tenencia, fuera del régimen suspensivo, con un destino dentro del ámbito territorial interno, de bebidas derivadas y los cigarrillos con fines comerciales, debe acreditarse mediante la utilización de documentos que demuestren el pago efectivo del el impuesto en España, lo que normalmente se

³⁶⁹ Nótese que el hecho imponible del AAC es la entrada de mercancías no comunitarias en el territorio aduanero de la UE.

³⁷⁰ En el AAC al igual que ocurre en los IIEE el momento en que se realiza del hecho imponible y momento en que se devenga el tributo que se trate no son coincidentes. Nótese por ejemplo el art. 77.1 que establece <<Una deuda aduanera de importación nacerá al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión sujetas a derechos de importación en alguno de los regímenes aduaneros siguientes>> (hecho imponible) y por su parte el devengo se recoge en el apartado 2 cuando establece << La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana>>. Entre estos dos momentos puede haber hasta cuarenta y cinco días de diferencia.

³⁷¹ PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior...*cit., p.158.

hace mediante marcas fiscales³⁷². Los fabricantes y titulares de depósitos fiscales y de depósitos de recepción formularán los oportunos pedidos de precintas, a la oficina gestora en que se halle registrado el establecimiento donde van a colocarse, que se adhieren a los recipientes o envases por los mismos³⁷³, salvo que se adhieran en origen fuera del ámbito territorial interno o, que se remitan para ser adheridas en una planta embotelladora independiente situada en el ámbito territorial interno.

Con anterioridad a la entrega de las precintas se debe haber prestado una garantía suficiente para amparar las marcas fiscales recibidas y, en su caso, el pago de las deudas resultantes de las liquidaciones practicadas, previa ejecución de la garantía prestada³⁷⁴.

No obstante, no precisan ir provistos de precinta o marca fiscal los envases de capacidad no superior a 0,5 litros que contengan bebidas derivadas cuya graduación no exceda de 6 por 100 vol. y los envases de hasta 1 decilitro, cualquiera que sea su graduación.

Como señala FALCÓN, una vez que el producto sale del régimen suspensivo con destino al mercado interior, esto es, cuando se entrega a los minoristas (o a

³⁷² Salvo que el destino sea una planta embotelladora o envasadora independiente, situada en el ámbito territorial interno (art. 26.1 RIIEE).

³⁷³ No obstante, en los casos en que una misma persona sea titular de varios establecimientos y preste la garantía global –que garantice de las potenciales deudas tributarias exigibles en relación con las actividades desarrolladas en todos sus establecimientos- las precintas retiradas de la oficina gestora ante la que se constituye la garantía global, podrán ser colocadas en cualquiera de las fábricas o depósitos fiscales que comprende dicha garantía.

³⁷⁴ Vid. al respecto arts. 26.8d); 26.10 y 26.12 del Reglamento.

empresarios que no son depositarios autorizados) o cuando está en poder de clientes finales ha de acreditarse que el impuesto está pagado³⁷⁵.

Las precintas son documentos timbrados y numerados sujetos que se confeccionarán por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, y deben adherirse a los recipientes o envases de las bebidas derivadas o los cigarrillos. Cuando se trate de recipientes de bebidas derivadas, normalmente las precintas se adhieren sobre sus tapones o cierres, en forma que no puedan ser abiertos sin romperlas. Si son cigarrillos los que circulan fuera del régimen suspensivo con destino al mercado interior, las precintas se colocan por debajo de la envoltura transparente que rodea el paquete de cigarrillos.

3. Finalidad comercial. Exclusión de marcas fiscales

Con posterioridad al despacho a consumo de un producto sujeto a un impuesto especial de fabricación en un Estado miembro, su tenencia con fines comerciales en otro Estado miembro distinto del primero, obliga a satisfacer los impuestos especiales en este último. A tal efecto, tiene particular importancia definir el concepto de <<fines comerciales>>³⁷⁶.

³⁷⁵ Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...cit.*, p. 344.

³⁷⁶ Vid. sobre la desestimación de la finalidad comercial TSJ Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), sentencia núm. 1040/2001 de 23 noviembre. JT 2002\277.

Sobre los criterios contenidos en el art. 15.8 Ley 38/1992, de 28 diciembre indica la S Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Unica) Sentencia núm. 977/2001 de 23 mayo. JT 2001\653 no constituyen una lista cerrada y que han de valorarse todos los elementos concurrentes. Además tenencia en cuantía inferior a la prevista en el art. 15.9 LIE: no excluye, por si sola, la finalidad comercial. También TSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), sentencia núm. 1788/2005 de 29

Con objeto de determinar si los productos objeto de los impuestos especiales están destinados o no a fines comerciales, se tienen en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: el estatuto comercial y los motivos del tenedor de los productos, el lugar en que se encuentren dichos productos, su naturaleza, su cantidad, modo de transporte utilizado, cualquier documento relativo a dichos productos, etc³⁷⁷.

Nótese que nos encontramos ante una lista *numerus apertus*, en el que el elemento interpretativo tendrá una gran cabida para determinar si hay o no finalidad comercial. Los aspectos citados, u otros análogos, pueden ser elementos demostrativos de la existencia de fines comerciales o que, por el contrario, nos encontramos ante unas adquisiciones cuyos fines son meramente particulares. Por ejemplo, la tenencia de una pequeña cantidad de cajetillas de tabaco en establecimiento comercial sin las preceptivas marcas fiscales que acrediten haber satisfecho el Impuesto no es óbice para que la escasa cantidad de la mercancía se entienda poseída con finalidad comercial, al encontrarse en un establecimiento abierto al público en el que se vende habitualmente tabaco³⁷⁸. Procedería por lo tanto, en este supuesto, la sanción establecida en el art. 19.6 LIIIEE.

En relación con la cuantía, a partir de las siguientes cantidades de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación la ley presume *iuris tantum*, que

julio. JUR 2005\220367; TSJ Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia núm. 1100/2002 de 17 diciembre(JUR 2003\64829).

³⁷⁷ Vid. sobre este particular con carácter general TSJ Navarra (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Unica), sentencia núm. 180/2001 de 1 febrero. JT 2001\442

³⁷⁸ Vid. TSJ Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia núm. 106/1998 de 4 febrero. JT 1998\181.

se tienen con fines comerciales: en relación con las labores del tabaco, 800 cigarrillos, 400 cigarritos, 200 cigarros y en las restantes 1 kilogramo; en las bebidas alcohólicas, 10 litros de bebidas derivadas, 20 de productos intermedios, 90 de vinos y bebidas fermentadas y 110 de Cerveza.

En el caso de los hidrocarburos, se considera que no tiene fines comerciales el transporte de carburantes hasta 200 litros³⁷⁹, cuando lo realizan los particulares (o es realizado por su cuenta) dentro del depósito de los vehículos o en bidones de reserva adecuados, o si el transporte de combustibles líquidos se lleva a cabo en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales. Las formas citadas de circulación, se consideran atípicas tal y como cabría, a mi juicio, deducirse de apartado 10 del artículo 15 de la Ley.

Nótese, en este sentido que Las adquisiciones de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que lleven a cabo los particulares para su propio consumo y transporten ellos mismos no precisan documento que ampare su circulación siempre que no se destinen a fines comerciales (Véase §Circulación sin documento de circulación).

Con otras palabras, *a sensu contrario* el art. 15.10 de la Ley únicamente, de acuerdo con su tenor literal, establece como formas de transporte <<típicas>>el transporte de carburantes que se realice dentro del depósito de los vehículos o en bidones de reserva adecuados. También son formas de transporte típicas el transporte de combustibles líquidos siempre y cuando se realice en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales.

³⁷⁹ Vid. en este sentido el art. 51.6 de la Ley de IIEE señala que está exenta <<la importación de carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y de contenedores especiales, con un máximo de 200 litros>>.

De la redacción algo obtusa del art. 15.4 de la Ley queda claro por lo tanto que para establecer las actuaciones con finalidad comercial en el Impuesto sobre Hidrocarburos, que el mencionado artículo hace equivaler las <<formas de transporte atípicas>> con aquellas que tienen fines comerciales.

Este art. 15.10 de la Ley que delimita con respecto a los productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos aquellas circunstancias cuya materialización tiene como consecuencia directa que dichos productos se consideren destinados a fines comerciales, está íntimamente ligado con el apartado 2 del art. 47 de la LIIEE que regula los supuestos de autoconsumo que no están sujetas al Impuesto sobre Hidrocarburos y también con los apartados 5 y 6 del artículo 51 de la Ley, que regulan determinados supuestos de exención del mencionado Impuesto.

De este modo el art. 47.2 LIIEE señala que <<Los hidrocarburos ya puestos a consumo en el ámbito territorial comunitario no interno contenidos en los depósitos normales³⁸⁰ de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos, así como los contenidos en

³⁸⁰ A efectos del art. 47.2 de la Ley y de los apartados 5 y 6 del artículo 51 de la Ley son <<depósitos normales>>: 1) Los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción de los vehículos como, en su caso, para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas. Se consideran igualmente como depósitos normales los depósitos de gas adaptados a medios de transporte que permitan la utilización directa del gas como carburante, así como los depósitos adaptados a otros sistemas de los que pueda estar equipado el medio de transporte; 2) Los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los contenedores del mismo tipo que el contenedor de que se trate y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas de los que estén equipados los contenedores para usos especiales.

contenedores especiales³⁸¹ y destinados al funcionamiento de los sistemas que equipan dichos contenedores en el curso del transporte, no estarán sometidos al Impuesto sobre Hidrocarburos en el ámbito territorial interno>>.

En los apartados 5 y 6 del art. 51 de la Ley de IIIEE se indica que están exentas del pago del Impuesto sobre Hidrocarburos tanto la importación de carburantes contenidos en los depósitos normales de los automóviles de turismo y de contenedores especiales con un máximo de 200 litros, como el contenido en depósitos portátiles hasta un máximo de 10 litros por vehículo, sin perjuicio de la aplicación de la normativa vigente en materia de tenencia y transporte de carburantes, están exentas.

De lo señalado en relación con supuestos de exención y de no sujeción en el Impuesto sobre Hidrocarburos, cabe señalar que mientras la importación de hidrocarburos contenidos en el depósito normal de un automóvil así como los contenidos en depósitos portátiles (contenedores especiales) está exenta³⁸², la

³⁸¹ A efectos del art. 47.2 de la Ley y de los apartados 5 y 6 del artículo 51 de la Ley son <<contenedores especiales>> los contenedores equipados de dispositivos que estén especialmente. En este adjetivo calificativo radica la diferencia entre depósitos normales y contenedores especiales, los cuales están adaptados para los sistemas de refrigeración, oxigenación, aislamiento térmico u otros sistemas.

³⁸² Vid. sobre este particular, la Sentencia del TJUE (Sala Segunda) Caso Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG contra Hauptzollamt Münster. Sentencia de 10 septiembre 2014 TJCE 2014\312, relativa a los hidrocarburos contenidos en los depósitos normales de los vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburante por tales vehículos. El supuesto de hecho, es relativo a los depósitos instalados de forma permanente en los vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos cuando haya instalado tales depósitos una persona que no sea el fabricante, en la medida en que los referidos depósitos permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción de dichos

puesta a consumo de hidrocarburos en el ámbito territorial comunitario no interno en las mismas circunstancias constituye un supuesto de no sujeción.

Tiene lógica dicha circunstancia, a mi juicio, ya que son menos susceptibles de control en España aquellos hidrocarburos que por ser puestos a consumo en el ámbito comunitario ya han sido objeto de control en un Estado miembro que aquellos que son importados.

Finalmente, en los supuestos de exportación y en los de envío, por cualquier procedimiento de circulación intracomunitaria al ámbito territorial comunitario no interno, en relación con los productos que incorporen precintas o marcas fiscales las mismas deben ser inutilizadas o destruidas, bajo control de la Administración tributaria, previamente a la salida del ámbito territorial interno³⁸³.

4. Justificación de la circulación y tenencia

En los supuestos de circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, debe acreditarse que dichos productos se encuentran en alguna de las siguientes situaciones, en otro caso los productos serán inmovilizados³⁸⁴:

a) En régimen suspensivo que, en el caso de la tenencia, se acredita mediante el correspondiente asiento en la contabilidad de las fábricas o depósitos fiscales en que se encuentren los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

vehículos como para, en su caso, el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas

³⁸³ Vid. art. 14 RIIEE en relación con la ultimación del régimen suspensivo.

³⁸⁴ Vid. art. 39 RIIEE

La circulación, por su parte, se prueba mediante el número de referencia asignado por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición al documento administrativo electrónico, una vez que los datos del borrador han sido validados (ARC).

Ahora bien, como se apunta en la STS de 23 julio 2012, el origen de esas existencias vinculadas al régimen suspensivo debe estar en todo caso justificado, para no incurrir en la infracción tributaria grave del artículo 19.2.b) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

Ese origen, indica la sentencia, puede estar en la recepción del exterior, lo que se justifica mediante el correspondiente documento de acompañamiento (actual documento administrativo electrónico), o en la fabricación, requiriéndose para demostrar dicha procedencia las declaraciones de trabajo correspondientes y los libros de existencias llevados en la forma reglamentariamente establecida, <<no bastando la mera anotación contable>>, porque no sería posible, de este modo, verificar la legalidad de la introducción de la mercancía en el régimen suspensivo.

b) Fuera de régimen suspensivo al amparo de un procedimiento de circulación intracomunitaria, la acreditación se efectúa el correspondiente documento simplificado de acompañamiento. Cuando se trate de circulación por el procedimiento de ventas a distancia se acredita la situación de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación mediante un ejemplar de la autorización de recepción³⁸⁵.

³⁸⁵ Como ya hemos tratado, las cuotas devengadas deben ingresarse, mediante autoliquidación, por los receptores autorizados o por los representantes fiscales de los vendedores a distancia, salvo que los productos recibidos se destinen a alguno de los fines que originan el derecho a la exención (art. 33 d. RIIEE).

c) Fuera de régimen suspensivo habiéndose satisfecho el impuesto en el ámbito territorial interno, el pago del mismo se acredita, en términos generales³⁸⁶:

c.1) Mediante la factura o documento equivalente en el que conste la repercusión del impuesto, cuando se trate de productos adquiridos a un sujeto pasivo.

En este sentido, el art. 14 de la Ley establece la obligatoriedad de la repercusión del impuesto por parte de los sujetos pasivos. Así, dispone el art. 14 de la Ley que, <<los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas>>. Mediante el mecanismo de la repercusión obligatoria se produce el efecto deseado de que el gravamen al producto objeto de los impuestos especiales de fabricación que proceda sea realmente soportado por el consumidor, ya que como ya se ha señalado en los impuestos especiales de fabricación lo que se pretende gravar es el consumo.

La repercusión, de acuerdo con el art. 18 RIIEE, se efectúa mediante factura o documento análogo en la que los sujetos pasivos hacen constar, separadamente del importe del producto o del servicio prestado, la cuantía de las cuotas repercutidas por impuestos especiales de fabricación, consignando el tipo impositivo aplicado. Esta obligación de consignación separada de la repercusión solo se exige por parte de la Administración Tributaria cuando el devengo del impuesto se produce con

³⁸⁶ Los cigarrillos y las bebidas derivadas tienen un régimen especial. El pago del impuesto, en estos productos, se acredita mediante las marcas fiscales (salvo que la importación se formalice mediante talón de adeudo por declaración verbal, acreditándose por este), cuando la cantidad poseída o en circulación no exceda de 800 cigarrillos o 10 litros de bebidas derivadas o, en todo caso, cuando los cigarrillos o bebidas derivadas se hallen en poder de particulares que los hayan adquirido en el ámbito territorial interno para su propio consumo (art. 39 RIIEE).

ocasión de la salida de fábrica o depósito fiscal de los productos gravados, salvo que << perturbe sustancialmente el desarrollo de sus actividades>> o que el tipo impositivo sea cero.

En el supuesto de que a la salida de las fábricas o depósitos fiscales no se haya producido el devengo, se incluye la repercusión dentro del precio, debiendo constar en la factura (o documento análogo) la expresión <<Impuesto Especial incluido en el precio al tipo de...>>. Lo mismo ocurre cuando esta circunstancia haya sido solicitada y, con posterioridad autorizada por las personas o sectores afectadas al centro gestor, alegando grave perjuicio en el desarrollo de sus actividades.

En el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos se distinguirá entre cada tipo estatal y el tipo autonómico aplicado, cuando fueran aplicables simultáneamente. Además, la cuantía de las cuotas repercutidas por aplicación del tipo impositivo autonómico devengado y la consignación del tipo autonómico aplicado deben constar expresamente en el documento emitido por parte de los obligados a repercutir, incluso aunque el tipo sea cero, no pudiéndose por lo tanto simplificar la factura (o documento análogo).

c.2) Mediante el documento administrativo electrónico expedido por el expedidor registrado en los supuestos de importación o el documento aduanero correspondiente en los supuestos de despacho a consumo en el lugar de importación.

En los supuestos que disten de este punto (c.2) y del anterior (c.1), mediante el documento de circulación cuya expedición haya resultado procedente.

c.3) Mediante los documentos acreditativos del pago del impuesto, en los supuestos de tenencia por sujetos pasivos una vez ultimado el régimen suspensivo.

d) Fuera del régimen suspensivo, resultando aplicable una exención, se acredita mediante el documento de circulación que hubiere procedido expedir en relación con el estatuto del destinatario o tenedor.

5. Las ventas en ruta

El procedimiento de ventas en ruta permite la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado, sin que sea conocido, en el momento de la salida de los productos del establecimiento, cuáles serán las cantidades finalmente entregadas ni quiénes serán los adquirentes de las mismas. Dichos datos serán conocidos en el momento de la entrega a cada adquirente y quedarán justificados mediante la firma de éste en la correspondiente nota de entrega. Por tanto, el albarán de circulación que debe emitir el expedidor en el procedimiento de ventas en ruta tiene que contener, en el momento de la salida, los datos correspondientes al expedidor, a la clase y a la cantidad total de producto que sale del establecimiento, así como la fecha de expedición.

Las entregas y, en su caso, los datos del destinatario se irán anotando conforme se vayan realizando dichas entregas. Por consiguiente, no cabe enmendar los datos consignados por el expedidor en el albarán de circulación, a la salida del producto del establecimiento, por ser datos no modificados por las entregas sucesivas. Por su parte, la suma del volumen de dichas entregas y del volumen que se devuelve al establecimiento de origen dentro de las 48 horas hábiles siguientes a la salida³⁸⁷, deberá coincidir con el volumen del producto objeto del impuesto especial de fabricación que salga de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal (p.ej.

³⁸⁷ Vid. art. 27 2 b) RIIEE.

gasóleo bonificado³⁸⁸) consignado en el albarán como salido del establecimiento bajo el procedimiento de ventas en ruta³⁸⁹.

Constituye, por tanto, una actuación mediante el procedimiento de ventas la distribución desde un almacén fiscal de gasóleo bonificado a consumidores finales mediante dicho procedimiento. La circulación del gasóleo se ampara con un albarán de circulación, como establece el artículo 27 del Reglamento de los Impuestos Especiales

La salida de productos de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal puede efectuarse, de acuerdo con el art. 27 del Reglamento, por el procedimiento de ventas en ruta siempre que se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo ordinario o reducido. La circulación se amparará con un albarán de circulación (por ej. son albaranes de circulación los recibos o comprobantes de entrega).

El sistema de ventas en ruta, tiene lugar con el impuesto ya devengado a la salida de fábrica o depósito fiscal³⁹⁰. En el caso de ventas en ruta de productos objeto del

³⁸⁸ Vid. sobre este particular entre otras, TSJ Andalucía de 30 enero 2003 (JT 2003\1158); TSJ Cataluña 361/2002 de 25 abril (JT 2002\1545); STSJ de Asturias 255/2001 de 8 marzo (JUR 2001\151236), Resolución del DHF Guipúzcoa de 25 septiembre 2004 (JUR 2005\48952), Consulta a la DGT 2447/2003 de 23 diciembre (JUR 2004\85570); Consulta a la DGT, 2447/2003 de 23 diciembre (JUR 2004\85570).

³⁸⁹ Cfr. Consulta DGT núm. 2447/2003 de 23 diciembre (JUR 2004\85570).

³⁹⁰ Vid. en este sentido art. 7.1 de la Ley de IIEE, que establecen que el impuestos se devenga: En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

Impuesto sobre Hidrocarburos desde almacenes fiscales, la oficina gestora correspondiente al almacén fiscal puede autorizar los suministros directos desde fábrica o depósito fiscal si emite un documento administrativo electrónico en el que figure como destinatario el almacén fiscal desde el que se van a realizar las

a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación.

Nótese que, una vez que tenga lugar el procedimiento de perfeccionamiento fiscal, mediante el cual, a partir de unos productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, recibidos en régimen suspensivo, se obtienen, productos compensadores que no son objeto de estos impuestos y que posteriormente han de ser exportados. Requiere este procedimiento que los fabricantes, previa prestación de garantía, soliciten autorización para recibir los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a la oficina donde se van a utilizar los mismos.

c) Cuando se envíen a otro estado miembro para ser usados: a) En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares; b) por organismos internacionales reconocidos como tales; c) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas; d) por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre; e) para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del impuesto sobre el valor añadido.

Finalmente, en relación con lo dicho citado art. 7,1 de la Lay, apunta el apartado 11 del art. 7 LIIEE que no obstante lo establecido en el apartado 1, cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos pueden volver a introducirse en los establecimientos de salida, considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la salida.

Para que se reintroduzcan las mercancías, debe haber transcurrido el plazo de presentación de la declaración-liquidación y esta se realiza al amparo de un mensaje de cambio de destino formalizado por el expedidor inicial.

entregas de dichos productos³⁹¹. El supuesto de realización de suministros directos sin autorización de la oficina gestora será causa de revocación del CAE³⁹² del establecimiento expedidor.

Además, la oficina gestora puede autorizar también el procedimiento de ventas en ruta para la realización de avituallamientos de carburantes y combustibles a aeronaves y embarcaciones con aplicación de una exención³⁹³.

6. Reexpedidores

El art. 1.13 del Reglamento define <<reexpedidor> como la persona física o jurídica o entidad del 35.4 de la LGT, titular de un establecimiento desde el que se produzca la reexpedición de productos que sean objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, que estén sometidos al tipo autonómico y para los que el impuesto

³⁹¹ Vid. En relación con los suministros directos, de acuerdo con lo expuesto en el apartado 4 del art. 2 RIIEE, la contestación a la consulta a la DGT 28-05-2014 V1423/2014 establece <<dicha autorización está estrictamente limitada a suministros directos desde fábrica o depósito fiscal por lo que la oficina gestora no podrá autorizar suministros directos que no se produzcan desde una fábrica o depósito fiscal>>. En este mismo sentido Consulta a la DGT 21-04-2014, V1118/2014.

³⁹² El código de actividad y del establecimiento (CAE) es el código, que consta de 13 caracteres, que identifica una determinada actividad y el establecimiento donde se ejerce. Cuando en un establecimiento se ejerzan distintas actividades, tendrá asignados tantos códigos como actividades se ejerzan en el mismo sin perjuicio de los casos en que el ejercicio conjunto de varias actividades pueda constituir a su vez, una actividad a la que se asigne un código único. Asimismo, cuando una persona ejerza una misma actividad en varios establecimientos, tendrá asignados tantos códigos como establecimientos en los que se ejerza la actividad (art. 41 RIIEE).

³⁹³ No obstante, el gasóleo no podrá ser enviado por el procedimiento de ventas en ruta a un almacén fiscal o a un detallista cuando se utilice como carburante en determinados motores de propulsión (los señalados en el art. 54.2 LIIEE) y en general, como combustible.

ya se haya devengado, con destino al territorio de una Comunidad Autónoma distinta de aquélla en que se encuentran.

Las reexpedidores están obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento. Cuando el establecimiento se extienda por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, la inscripción debe efectuarse en la oficina gestora en cuyo ámbito territorial esté ubicado el centro de gestión y control de dicho establecimiento³⁹⁴. Para la inscripción se requiere presentar la documentación señalada en el art. 13.1 del RIIIEE³⁹⁵.

De acuerdo con el apartado 2 del art. 13 del Reglamento, el reexpedidor debe presentar una declaración-liquidación desglosada por cada Comunidad Autónoma a la que reexpida productos en el período de liquidación de que se trate.

En el Impuesto sobre Hidrocarburos, que le es propio al reexpedidor, con carácter general su período de liquidación es un mes natural. En los demás supuestos de reexpedición, el período liquidatorio es de un trimestre natural. El plazo en los dos casos es, los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el mes o trimestre respectivamente en que se han producido los devengos³⁹⁶.

³⁹⁴ Vid. art. 40 RIIIEE.

³⁹⁵ Art. 40.1. RIIIEE establece en relación con la inscripción en el registro territorial: << Los interesados presentarán una solicitud de inscripción a la que acompañarán la siguiente documentación:

- a. Documento que, en su caso, acredite la representación.
- b. Memoria de la actividad a desarrollar en la que acrediten su condición de reexpedidores.
- c. Planos de las instalaciones con indicación de la capacidad de almacenamiento>>.

³⁹⁶ Vid. art.44.3 a) RIIIEE.

III. ULTIMACIÓN DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO

A. Consideraciones preliminares

La circulación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se puede ultimar; es decir puede finalizar, con devengo del impuesto o sin que el mismo se produzca porque aunque el mismo haya finalizado en un país dicho régimen continúe en otro. De este modo, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación continúan sometidas a dicho régimen de circulación, tenencia, fabricación y transformación pero bajo el control de las autoridades tributarias de otro Estado Miembro.

La EM de la Ley 38/92 establece <<el devengo del impuesto se producirá con la ultimación del régimen suspensivo>>; esto es, siempre que se produce el devengo del impuesto tiene lugar la ultimación del régimen suspensivo. Ahora bien no siempre que se ultima el régimen suspensivo se produce el devengo del impuesto, pues existen supuestos de ultimación del régimen suspensivo sin devengo del impuesto. El más característico acaba de ser recordado, que es aquel producido en el seno de la circulación intracomunitaria durante la cual durante la circulación de mercancías de un Estado miembro a otro, se ultima el régimen suspensivo en un país pero sin devengo del impuesto, ya que este continúa en el Estado miembro de destino. Si en este último se producen las circunstancias para el devengo del impuesto, además de devengarse el mismo también se ultimaré.

Como ya se ha indicado en diversas ocasiones a lo largo del presente trabajo, en los Impuestos Especiales el hecho imponible es la fabricación e importación de

los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad. Por su parte, el devengo se produce, con carácter general, a la salida de fábrica o depósito fiscal o en el momento de la presentación de la declaración aduanera de despacho. Esta regla general se ve excepcionada cuando los bienes objeto de los Impuestos Especiales salen de fábrica o se importan con destino a su introducción en un depósito fiscal, ya que entonces el devengo tiene lugar a la salida de dicho depósito. Por otro lado, los bienes objeto de los Impuestos Especiales pueden salir de fábrica o depósito fiscal amparados por alguna de las exenciones previstas en la Ley.

Cabría señalar en relación con el devengo, que es el elemento temporal de la tipificación tributaria, una vez delimitado el factor causal determinante (hecho imponible). Esto es, el momento en el que se perfecciona el derecho de la Hacienda pública a la prestación en que consiste la obligación tributaria en el estricto sentido de la expresión, prestación de dar (cuota), y que habitualmente no coincide con la exigibilidad de tal deuda³⁹⁷.

El devengo del impuesto se produce al ultimarse el régimen suspensivo, dentro del ámbito territorial interno de aplicación, o con ocasión de la recepción de los productos con el impuesto pagado en otro Estado (EM).

De acuerdo con el art. 14 RRIIE se produce la ultimación del régimen suspensivo en los siguientes supuestos:

³⁹⁷ Cfr. con STS de 20 junio 1988 (RJ 1988\4956) (FJ 1º).

- A las salidas de fábrica o depósito fiscal, con destino al ámbito territorial interno, de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, no acogidas al régimen suspensivo³⁹⁸
- Cuando los productos salgan de fábrica o depósito fiscal con destino a la exportación, con salida del territorio de la Comunidad por una aduana situada en el ámbito territorial interno³⁹⁹. La Aduana de salida del territorio de la Comunidad cumplimentará la salida en el sistema electrónico de control de exportación (ECS-Export Control System) y, a través de este sistema, se volcará en el EMCS nacional.

Los productos salidos de una fábrica o depósito fiscal, en régimen suspensivo, con destino a la exportación, podrán almacenarse, sin vinculación al régimen, durante seis meses en un depósito aduanero o en una zona o depósito francos, sin perder la condición de productos en régimen suspensivo. Tales introducciones deberán contabilizarse en el depósito aduanero o en la zona o depósito francos, con referencia al documento administrativo electrónico que justifica el asiento de cargo y al documento de despacho de exportación que justifica el asiento de data. Durante ese mismo plazo, estos productos, o parte de ellos, podrán ser devueltos a la fábrica o depósito fiscal de salida, previa autorización de la oficina gestora en cuyo registro territorial se encuentra inscrito el establecimiento, amparándose la circulación en dicha autorización.

Transcurrido ese plazo de seis meses, a contar desde la fecha de recepción de los productos en el depósito aduanero o en la zona o depósito francos, sin que los

³⁹⁸ Las mencionadas salidas deben ser registradas en la contabilidad de existencias del establecimiento, expidiéndose el documento de circulación que proceda.

³⁹⁹ En las casillas correspondientes del documento administrativo electrónico se debe hacer constar el nombre y número de identificación fiscal de la persona que representa al consignatario en el lugar de exportación.

productos hayan sido efectivamente exportados o devueltos a la fábrica o depósito fiscal de origen, se entenderá ultimado el régimen suspensivo⁴⁰⁰.

- Si los productos se vincularan a un régimen aduanero suspensivo para su posterior exportación con salida del territorio de la Comunidad por una aduana situada en el ámbito territorial interno, el régimen suspensivo se ultimaré al producirse la vinculación⁴⁰¹.

- En los supuestos de perfeccionamiento fiscal⁴⁰², el régimen suspensivo se ultimaré con la exportación de los productos compensadores.

- En los envíos al ámbito territorial comunitario no interno, con destino a un depositario autorizado o a un destinatario registrado, la ultimación del procedimiento de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo se

⁴⁰⁰ El titular de la fábrica o del depósito fiscal de salida de los productos, responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de esta circunstancia, deberá comunicarla, en el plazo de quince días naturales, a la oficina gestora correspondiente al lugar en el que se encuentran los productos para que por ésta se proceda a practicar la correspondiente liquidación. A los efectos que procedan, se considera que la ultimación del régimen suspensivo se produjo el primer día hábil siguiente al del vencimiento del referido plazo. Una vez que se haya procedido en estos términos por el titular de la fábrica o depósito fiscal de salida de los productos y que se hayan ingresado las cuotas de impuestos especiales los productos en cuestión podrán ser retirados del depósito aduanero o de la zona o depósito francos, previa autorización de la oficina gestora correspondiente al lugar en que se encuentran.

⁴⁰¹ En la casilla correspondiente del documento administrativo electrónico se debe hacer constar el código de la aduana que autorice la vinculación al régimen aduanero suspensivo.

⁴⁰² Tal y como establece el art. 1.11 RIIEE el perfeccionamiento fiscal es << El procedimiento mediante el cual, a partir de unos productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, recibidos en régimen suspensivo, se obtienen, con cumplimiento de las condiciones establecidas en este Reglamento, productos compensadores que no son objeto de los impuestos especiales de fabricación y que posteriormente han de ser exportados, ultimándose así el régimen suspensivo>>.

acreditará mediante una *notificación de recepción* de los productos objeto de los impuestos especiales presentada por el destinatario a través del EMCS.

- En los supuestos de exportaciones de productos amparadas en documentos administrativos electrónicos, desde una fábrica o depósito fiscal establecidos en el ámbito territorial interno, con salida de los productos del territorio de la Comunidad por una aduana no situada en dicho ámbito territorial, se producirá la ultimación del régimen suspensivo en el momento en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria reciba la notificación de exportación, que le deberán remitir las autoridades competentes del Estado miembro de salida de los productos del territorio de la Comunidad. Una vez recibida la comunicación, la AEAT procederá a su remisión al titular de la fábrica o depósito fiscal desde el que se realice la exportación.

La Aduana de salida del territorio de la Comunidad cumplimentará la salida en el sistema electrónico de control de exportación (ECS-Export Control System) y, a través de este sistema, se volcará en el EMCS nacional.

La prueba de que una circulación intracomunitaria, en régimen suspensivo, de productos objeto de impuestos especiales ha finalizado la constituye la notificación de recepción⁴⁰³ o, en su caso, la notificación de exportación⁴⁰⁴. Constituye este apartado 10 del art. 14 del RIIEE, una reivindicación realizada por FALCÓN en el año 2003 al señalar que << [...] resulta aconsejable, en mi opinión, proceder a una aclaración normativa en el sentido de prever expresamente que la ultimación del régimen suspensivo, sin devengo del

⁴⁰³ Cfr. art.31.A.1 del Reglamento.

⁴⁰⁴ Cfr. art. 11.9 del Reglamento.

impuesto, se produce cuando se prueba por cualquier medio admisible en Derecho la llegada a destino de los productos>>⁴⁰⁵.

En caso de indisponibilidad del sistema informático⁴⁰⁶ y como consecuencia de dicha indisponibilidad se circule entre Estados miembros distintos sin la preceptiva notificación de recepción o, en su caso, de la notificación de exportación, la prueba de que la circulación ha finalizado podrá aportarse mediante una confirmación por parte de las autoridades competentes del Estado miembro de destino, sobre la base de pruebas adecuadas⁴⁰⁷, que indique que los productos han llegado efectivamente a su destino declarado o, en el caso de exportación, mediante una confirmación por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en el que está situada la aduana de salida del territorio de la Comunidad en la que se certifique la salida del territorio de la Comunidad de los referidos productos.

Como señala FALCÓN, << la prueba ha de presentarse ante las autoridades del Estado de salida, que son las competentes para apreciar la suficiencia de la misma,

⁴⁰⁵ FALCÓN, en *La ultimación del régimen suspensivo en los envíos a depósitos fiscales de otros Estados miembros*, Quincena Fiscal, nº 3, 2003, p. 7(Editorial).

⁴⁰⁶ Cfr. art. 32 del Reglamento

⁴⁰⁷ Vid. en este sentido la propuesta de lege frenda que hace FALCÓN, en *La ultimación del régimen suspensivo...cit.*, que se materializa en el artículo 14 del Reglamento vigente actualmente. De este modo el autor indicaba que <<[...] si se interpreta el artículo 14.7 del Reglamento en su con contexto, y de acuerdo con su espíritu y finalidad, resulta claramente que el ejemplar número tres del documento de acompañamiento constituye simplemente el medio normal (si no se producen pérdidas o irregularidades en la circulación intracomunitaria) de ultimación del régimen suspensivo. [...]Debiendo en mi opinión aclararse que, a efectos de este precepto, basta con probar a través de cualquier medio de prueba admitido en Derecho (o de un conjunto de ellos), incluso por indicios, la efectiva entrega del producto al destinatario>> (p.6)

pero naturalmente con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, y no caprichosamente, limitando la prueba a determinados documentos>>⁴⁰⁸

B. Con devengo

1. Salida a consumo

El devengo del impuesto se produce bien al ultimarse el régimen suspensivo dentro del ámbito territorial de aplicación del impuesto en virtud del principio del gravamen en destino, o si la recepción de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación tiene lugar con el impuesto ya pagado en otro estado. En este último supuesto se incardinan tanto los procedimientos de ventas a distancia como de envíos garantizados, así como aquellos productos adquiridos sin fines comerciales por particulares en otro Estado miembro.

2. Mermas no autorizadas

⁴⁰⁸ FALCÓN, *La ultimación del régimen suspensivo...cit.*, p.6. Y menos aún, continúa el autor con la situación que concurría en el momento del artículo que citamos, <<limitando la posibilidad de prueba a documentos (como el ejemplar núm. 3 debidamente visado) que son imposibles de obtener para el expedidor de la mercancía, si el destinatario no se los remite adecuadamente cumplimentados>>

El art. 14.11 del RIIEE, en su redacción actual, señala en este sentido que constituyen elementos probatorios adecuados todo documento presentado por el destinatario que contenga los mismos datos que la notificación de recepción o que la notificación de exportación.

Cuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria haya admitido la prueba adecuada de acuerdo con el párrafo anterior, dará por ultimada la circulación en el EMCS.

En ausencia de notificación de recepción, la oficina gestora, a solicitud del expedidor, en la que pruebe que no ha podido obtenerla por los medios que se encuentran a su disposición, podrá iniciar los procedimientos previstos en el Reglamento UE 389/2012, de 2 de mayo, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

El art. 15.6 de la Ley establece al respecto que <<Las diferencias en menos, tanto en primeras materias como en productos acabados, que excedan de los porcentajes que se establezcan reglamentariamente, que resulten en las fábricas y depósitos fiscales, tendrán la consideración, a efectos de esta Ley, salvo prueba en contrario, de productos fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal, o autoconsumidos en dichos establecimientos>>.

Es por ello que en estos supuestos al entenderse que las mermas tanto en primeras materias como en productos acabados, que excedan los porcentajes establecidos reglamentariamente⁴⁰⁹, se presume *iuris tantum* que ha tenido lugar el devengo del impuesto en el momento de salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo.

Se entiende por porcentaje reglamentariamente admitido, de acuerdo con el art.1.12 del RIIEE, <<El límite porcentual máximo de pérdidas establecido en este Reglamento para determinadas operaciones o procesos, hasta el cual aquéllas se consideran admisibles sin necesidad de justificación o prueba. Podrá justificarse que diferencias entre las cantidades contabilizadas y las resultantes de las mediciones efectuadas que sean superiores a los porcentajes reglamentarios de pérdidas sean debidas a las imprecisiones propias de los elementos de medición. Salvo lo dispuesto, en su caso, en las normas específicas de cada impuesto, el

⁴⁰⁹ Vid. en el Impuesto sobre la cerveza art. 61 RIIEE, en el Impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas art. 67 RIIEE, en el Impuesto sobre productos intermedios art. 72 RIIEE, en el Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas art. 90 RIIEE, en la fabricación de hidrocarburos los porcentajes de pérdidas admisibles en los procesos de producción, almacenamiento y transporte se regulan en el art. 116 RIIEE, el porcentaje de pérdidas admisibles en las labores del tabaco está regulado en el art. 127 RIIEE.

porcentaje de pérdidas se aplica sobre la cantidad de productos de entrada en el proceso u operación de que se trate>>⁴¹⁰.

En el supuesto de que no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención como es el caso de las mermas que no excedan los porcentajes establecidos reglamentariamente, se considera que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno, por lo tanto se produce el devengo del impuesto en el momento de salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo⁴¹¹.

Como apunta ESCOBAR LASASLA <<parece oportuno hacer hincapié en una consideración preliminar que es básica: las mermas y pérdidas sólo tienen relevancia fiscal en la medida en que tienen lugar, bien antes de producirse el devengo, bien mientras resulta de aplicación una exención. Una vez perfeccionada la obligación tributaria y nacido para la Hacienda Pública el derecho a la percepción del impuesto, esta situación no se altera si, con posterioridad, el bien gravado no se consume, en todo o en parte, por haber sufrido unas mermas o pérdidas>>⁴¹².

⁴¹⁰ Finalmente el art. 1.12 del Reglamento, concluye la definición de <<Porcentaje reglamentario de pérdidas>> señalando que ante el supuesto de que en la entrada de productos en un proceso u operación integral en el que no sea posible determinar las pérdidas habidas en cada uno de los procesos simples que lo componen, el porcentaje reglamentario de pérdidas del proceso integral será el resultado de la suma ponderada de los porcentajes reglamentarios de pérdidas correspondientes a cada uno de los procesos simples.

⁴¹¹ Cfr. con el art. art. 15.4 de la Ley 38/1992.

⁴¹² ESCOBAR LASALA, J. J., *Tratamiento de las mermas y pérdidas...cit*, p. 113.

a) Pérdidas dentro de fábricas y depósitos fiscales

Las pérdidas que excedan de los porcentajes reglamentariamente establecidos -mermas-, en los procesos de producción o en el almacenamiento hasta la salida de fábrica o depósito fiscal, tienen la consideración *iuris tantum*, como ya hemos señalado, de bienes fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal o autoconsumidos, esto es, en estos supuestos se devenga el impuesto especial que proceda en el caso concreto⁴¹³.

En el supuesto de que el depositario autorizado compruebe la existencia de mermas *motu proprio*, es decir sin presencia del servicio de intervención, debe regularizar su contabilidad, practicando el asiento oportuno y dando cuenta de ello al servicio de intervención. En el supuesto de que las mermas fueran descubiertas por la Administración <<si la diferencia fuera en más, se sancionará como una infracción tributaria grave de índole contable y registral, salvo que sea aplicable alguna sanción especial prevista expresamente, debiendo regularizarse la contabilidad mediante el correspondiente asiento de cargo. Si la diferencia fuera en menos, se practicará la correspondiente liquidación y se sancionará como infracción tributaria grave>>⁴¹⁴.

b) Pérdidas en la circulación

⁴¹³ De acuerdo con el derogado Reglamento de los II EE, aprobado por RD 2442/1985 y en relación las pérdidas en fábricas se indica en la STSJ de Andalucía, de 1 abril 2000 (JT 2000\1443) que << [...] las mermas sólo pueden ser datadas y admitirse en cuanto sean producidas en fábrica, por los fabricantes que son los sujetos pasivos que realizan el hecho imponible, sin que sea procedente datar las mermas de almacenamiento producidas en el muelle de carga y almacenes anejos, después de haber procedido a considerar dichos espacios como fuera de fábrica>>.

⁴¹⁴ Cfr. art. 15.2 y 3 RIIEE

A) Pérdidas en la circulación interna.

Las pérdidas que se produzcan durante la circulación interna, en régimen suspensivo, de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se determinan mediante la diferencia existente entre la cantidad consignada en el documento administrativo electrónico y la que, o bien reciba el destinatario en su establecimiento, o bien resulte de las comprobaciones efectuadas en el curso de la circulación⁴¹⁵.

En el supuesto de que las pérdidas excediesen de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios y se pusieran de manifiesto en el momento de la recepción de los productos por el destinatario, éste lo debe hacer constar en la notificación de recepción⁴¹⁶.

Si las pérdidas se debiera a caso fortuito o fuerza mayor, el depositario autorizado expedidor o el expedidor registrado presentarán ante la oficina gestora, en un

⁴¹⁵ Como establece el art. 16 A) 2 RIIEE, si las pérdidas no excedieran de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios, se aceptarán, sin necesidad de regularización tributaria, los asientos de data y de cargo en las contabilidades del expedidor y destinatario, por las cantidades que figuran en el documento administrativo electrónico y en la notificación de recepción, respectivamente.

Por su parte, si las pérdidas excedieran de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios y hubieran sido descubiertas mediante las comprobaciones realizadas por la Administración durante la circulación, se inicia el correspondiente procedimiento para la determinación de las responsabilidades tributarias que en su caso procedan que, en principio, se dirigirá contra el expedidor (art. 16 A) 2 RIIEE).

⁴¹⁶ 5. El depositario autorizado expedidor o el expedidor registrado deben practicar en su contabilidad, en su caso, el correspondiente asiento de regularización por una cuantía igual a la cantidad de pérdidas que excedan de la que resultaría de aplicar el porcentaje reglamentario, dentro de un plazo de cinco días naturales desde la presentación de la notificación de recepción.

plazo de cuatro meses a partir de la fecha de expedición, los elementos de prueba que estime necesarios para acreditar las circunstancias causantes de la pérdida. Si no se aportasen las mencionadas pruebas o, habiéndose aportado, no hubieran sido consideradas suficientes por la oficina gestora para el reconocimiento de la no sujeción al impuesto, la cantidad de productos perdidos por caso fortuito o fuerza mayor, que exceda de la que resulte de aplicar el porcentaje reglamentario de pérdidas⁴¹⁷, se integrará en la base del impuesto procediéndose por la Administración tributaria a la correspondiente regularización.

De conformidad con el apartado 11 del art. 15 LIIIEE, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno.

En este sentido el apartado 6 del art. 16 A RIIIE establece que la oficina gestora resolverá acerca de la procedencia de las pruebas presentadas, reconociendo, en su

⁴¹⁷ En este sentido el art. 1.12 RIIIE define porcentaje reglamentario de pérdidas como el límite porcentual máximo de pérdidas establecido en el RIIIE para determinadas operaciones o procesos (p.ej. cerveza, bebidas alcohólicas, hidrocarburos...), hasta el cual aquéllas se consideran admisibles sin necesidad de justificación o prueba.

En este sentido agrega el citado art. 1.12 RIIIE, de forma lacónica que <<Podrá justificarse que diferencias entre las cantidades contabilizadas y las resultantes de las mediciones efectuadas que sean superiores a los porcentajes reglamentarios de pérdidas sean debidas a las imprecisiones propias de los elementos de medición>>.

Con carácter general, el porcentaje de pérdidas se aplica sobre la cantidad de productos de entrada en el proceso u operación de que se trate. Si se trata de un proceso integral en el que no sea posible determinar las pérdidas habidas en cada uno de los procesos simples que lo componen, el porcentaje reglamentario de pérdidas del proceso integral será el resultado de la suma ponderada de los porcentajes reglamentarios de pérdidas correspondientes a cada uno de los procesos simples.

caso, la concurrencia del supuesto de no sujeción relativo al acaecimiento de caso fortuito o fuerza mayor,

B) Pérdidas en la circulación intracomunitaria.

En la circulación intracomunitaria tanto en régimen suspensivo como fuera de él, las mismas se determinan mediante la diferencia existente entre la cantidad consignada en el documento de circulación utilizado y la cantidad que reciba el destinatario en el ámbito territorial interno o se presente en una aduana española para su salida del territorio de la Comunidad.

Si cualquier servicio competente de la Administración española compruebe la existencia de pérdidas en el curso de una circulación con origen o destino en el ámbito territorial interno o intracomunitario, hará constar el montante de las pérdidas verificadas en diligencia de la que se dará traslado a la oficina gestora competente por razón del territorio, así como al centro gestor en el primer supuesto. Si se trata de circulación con origen y destino fuera del ámbito territorial interno, la diligencia en la que se haga constar el montante de las pérdidas verificadas deberá remitirse al centro gestor que, en su caso, al Estado miembro de expedición.

B. Sin devengo

A los supuestos de devengo consistente en la salida de fábrica o depósito fiscal o el autoconsumo y la importación⁴¹⁸, la Ley excepciona al régimen general⁴¹⁹ las mencionadas acciones tengan lugar en régimen suspensivo. Se produce, por tanto,

⁴¹⁸ En el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación.

⁴¹⁹ Cfr. art. 7.1 y 7.2 *in fine*.

la salida de fábrica o depósito fiscal o el autoconsumo o la importación sin que se devengue el IIEE que proceda si:

a) Los productos objeto de los IIEE de fabricación circulan por definición en régimen suspensivo. Este es, el caso de que los mencionados productos se destinen <<Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación>>.

b) Durante la circulación intracomunitaria con destino a ser usados:

b.1) En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;

b.2) por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;

b.3) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;

b.4) por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;

b.5) para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del impuesto sobre el valor añadido

1. Mermas autorizadas

El diccionario de la RAE define el sustantivo <<merma>> como <<porción de algo que se consume naturalmente o se sustrae o sisa>>⁴²⁰.

2. Exportación

a. Régimen general

Conviene, a mi juicio, recordar que la exportación, podría definirse como, la salida de mercancías del territorio español siempre y cuando el destino esté fuera del ámbito territorial comunitario. No obstante, no se considera exportación la salida del territorio de la Comunidad de los carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos y contenedores especiales y utilizados en el funcionamiento de los mismos con ocasión de su circulación de salida del referido ámbito.

Como indica PÉREZ ROYO el destino de la mercancía a un país tercero, extraño al ámbito comunitario, tiene relevancia en relación con el devengo: la salida de fábrica o depósito con destino a la exportación no da lugar a devengo del

⁴²⁰ En esta misma línea el art. 61 del derogado Reglamento de Impuestos Especiales de 1985 considera mermas a efectos del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, pero a mi juicio es una definición subsumible a cualquier impuesto especial de fabricación, << [...] se considerarán mermas las disminuciones previsibles en peso, volumen o grado que sufren los productos a que se refiere este título por causas técnicas propias de los procesos de fabricación y las producidas por evaporación y trasvase durante su almacenamiento.

Se consideran pérdidas todas las disminuciones en peso, volumen o grado no comprendidas en el párrafo anterior>>.

Impuesto. Esta salida, dice la Ley, se produce en régimen suspensivo. Sin devengo del impuesto. En lugar de considerar las exportaciones como un supuesto de exención, al estilo de lo que hace la Ley del IVA, la de Impuestos Especiales obtiene el mismo resultado por esta vía del no devengo⁴²¹.

Por exportación se entiende a los efectos tributarios la salida del ámbito territorial interno con destino fuera del ámbito territorial comunitario. En el proceso exportador tanto la circulación como la tenencia de productos objeto de los impuestos especiales con fines comerciales, debe estar amparada por los documentos reglamentarios que acrediten haberse satisfecho el Impuesto en España⁴²².

Además , según el apartado 10 del art. 15 de la Ley 38/92 se tienen productos objeto de los IIEE con fines comerciales siempre que su transporte se efectúe mediante formas atípicas, considerando como tales el transporte de carburantes que no realiza dentro del depósito de los vehículos ni en bidones de reserva adecuados. La consecuencia primera a la que debemos llegar como se indica en la STSJ de Andalucía de 17 noviembre 2005 (JUR 2006\71196) es que, por ejemplo, el gasoil contenido en un depósito de camión no se tiene con fines comerciales, al margen de que dicho medio de transporte sí esté realizando una operación comercial con destino a un país no comunitario. No cabe, por tanto, válidamente declaración de exportación respecto al gasoil en ese caso.

La conclusión antedicha relativa a que no estamos ante una exportación excluye la posibilidad de devolución del impuesto abonado. Lo determinante es que no existe

⁴²¹ PÉREZ ROYO, F., *Los Impuestos Especiales y otros impuestos menores*, en AAVV, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, (Dir. PÉREZ ROYO, F.), 8ª ed., Tecnos, p.941.

⁴²² Cfr. art. 4.16 de la Ley IIEE.

exportación y que las exenciones o devoluciones que prevé la Ley 38/92 quedan limitadas⁴²³ a los supuestos de avituallamiento a buques y aeronaves para el caso de navegación internacional así como a embarcaciones con navegación distinta a la privada de recreo⁴²⁴, hipótesis en la que no encuentra el caso imaginario que hemos tratado⁴²⁵.

Por su parte, en el supuesto de salida de mercancías del territorio español con destino final a otros Estados miembros de la Unión Europea, nos encontraremos ante una expedición intracomunitaria.

Por el contrario, cabría definir la importación como la entrada de mercancías no comunitarias en el territorio español incluidas Ceuta y Melilla procedentes de fuera del territorio de la Comunidad. En esta línea, la entrada en el territorio español de mercancías comunitarias procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea, es una introducción intracomunitaria⁴²⁶.

España ha decidido unilateralmente, en virtud del art. 3.1 de la Ley, aplicar sus disposiciones internas en el ámbito de determinados impuestos especiales de fabricación en Canarias, Ceuta y Melilla, haciendo por lo tanto que aunque dichos territorios no formen parte del ámbito territorial comunitario sí se puedan incardinar, en el ámbito territorial interno de algunos de los impuestos especiales

⁴²³ Cfr. arts. 9.1 e) y f) y 52.b) LIIIE.

⁴²⁴ Vid. sobre este particular Resolución del TEAC de 12 septiembre 1996 (JT 1996\1318)

⁴²⁵ Cfr. STSJ de Andalucía de 17 noviembre 2005 (JUR 2006\71196).

⁴²⁶ Es por ello que a raíz de la creación del mercado interior, a partir del 1 de enero de 1993 en el ámbito de las operaciones intracomunitarias ya no podemos hablar de importación y exportación- quedando dichos conceptos únicamente aplicables fuera del ámbito territorial no comunitario-.

de fabricación. Las normas que hacen referencia a la circulación intracomunitaria, como es lógico y en virtud del art. 23.12 de la Ley, no les son aplicables.

El apartado 1 del artículo 299 del Tratado CE, de Roma (modificado por el Tratado de 16 de abril 2003, de Atenas) establece, que el territorio de la Comunidad está constituido por los siguiente veintisiete países: Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, República Checa, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumanía y Suecia.

En el caso de España, los impuestos especiales de fabricación, tal y como establece el art. 3.1 LIIEE, <<se exigirán en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla⁴²⁷. No obstante, en las condiciones establecidas en la presente Ley, los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles en las islas Canarias>>.

Los Productos Intermedios son, haciendo un inciso, aquellos cuyo grado alcohólico se alcanza total o parcialmente por adición de alcohol, su grado de alcohol por mera adición puede aumentar hasta un grado alcohólico. A diferencia del vino, cuyo grado alcohólico debe obtenerse, en principio, simplemente por fermentación del mosto⁴²⁸.

⁴²⁷ Vid. sobre este particular STSJ de Madrid 44/2000 de 24 enero (JUR 2000\159824)

⁴²⁸ Como afirma PELECHÁ ZOZAYA, en PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior...*cit., p. 198. Ello implica que en el caso -poco probable, pero no imposible- de que se importen en España vinos con las denominaciones de origen <<Moriles-Montilla>>, <<Tarragona>>, <<Priorato>> y <<Terra Alta>>, tales importaciones estarán gravadas por el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y no por el Impuesto sobre Productos Intermedios;

En este sentido, a efectos fiscales no son de aplicación las normas de control y circulación establecidos en la Directiva 2008/118 (aplicable al alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco; es decir a los <<impuestos especiales de ámbito comunitario –por lo tanto no a la electricidad-⁴²⁹) a los siguientes territorios⁴³⁰:

-En Alemania: la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen.

-En Francia: los departamentos franceses de ultramar

-En Italia: Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano

-En Finlandia: las Islas Aland.

-En el Reino Unido: Islas del Canal

-En España: Canarias, Ceuta y Melilla. Aunque haciendo uso de la prerrogativa que se concede a España en virtud del art. 5 de la Directiva 2008/118/CE que

la trascendencia tributaria de ello es enorme (recuérdese que el tipo impositivo del Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas es, en todos los casos, 0).

⁴²⁹ Vid. al respecto art. 20 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, que reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad establece los productos energéticos sometidos a las disposiciones sobre control y movimientos de la Directiva 92/12/CEE (sustituida por la Directiva 2008/118/CE), entre los que no se encuentra ni el gas natural, ni los carbones, ni la electricidad.

⁴³⁰ Cfr. art. 5 de la Directiva 2008/118/CE.

establece: <<España podrá, mediante una declaración, notificar la aplicación en las Islas Canarias de la presente Directiva y las Directivas a que se refiere el artículo 1 -sin perjuicio de las medidas de adaptación a la situación ultraperiférica de dicho territorio-, por lo que respecta a la totalidad o a algunos de los productos sujetos a impuestos especiales contemplados en ese mismo artículo, a partir del primer día del segundo mes siguiente al depósito de la declaración>>, el art. 3.1 de la Ley de Impuestos Especiales señala que, tanto los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se exigen en las islas Canarias⁴³¹.

En de dicho artículo 3.1 de la Ley, las islas Canarias no forman parte del ámbito territorial interno, en relación con el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas. Como consecuencia de lo anterior, la salida de productos objeto del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas del ámbito territorial interno, constituido en el marco de este Impuesto por la Península e islas Baleares, con destino a las islas Canarias constituye exportación de estos productos, a los efectos de la Ley de Impuestos Especiales.

La exportación de los productos objeto del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas es una operación comercial de libre realización por cualquier empresario y los productos que se pretenden destinar a la exportación se puede encontrar en dos regímenes distintos:

⁴³¹ Además, de acuerdo con el art. 6 de la Directiva 2008/118/CE, los países o territorios que mencionamos a continuación aunque no pertenecen a la Comunidad, no se consideran terceros países a efectos de la Directiva. En este sentido, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que: a) el Principado de Mónaco tenga la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Francia; b) San Marino tenga la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Italia; c) las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia tengan la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Chipre; d) la Isla de Man tengan la misma consideración que los movimientos con origen o destino en el Reino Unido.

1º) En régimen suspensivo, en una fábrica o en un depósito fiscal.

La circulación de estos productos desde una fábrica o un depósito fiscal hasta la aduana de salida, con destino directo a la exportación a las islas Canarias, se efectuará en régimen suspensivo, como establece la letra a) del apartado 1 del artículo 7 de la Ley 38/1992 y, por consiguiente, al amparo de un documento administrativo electrónico (documento de acompañamiento), como dispone la letra a), del apartado 1 del artículo 22 del Reglamento de IIEE.

2º) Fuera del régimen suspensivo, en cualquier establecimiento donde se detenten con el impuesto devengado a tipo 0.

La circulación de dichos productos, con destino a la exportación a las islas Canarias, desde cualquier establecimiento donde se detenten con el impuesto devengado a tipo 0 hasta la aduana de salida, se amparará por un albarán de circulación, como establece el artículo 24 del Reglamento.

En relación con la salida del territorio comunitario de los productos sujetos a impuestos Especiales, establece el art. 25.1 de la Directiva 2008/118/CE que, las autoridades competentes del Estado miembro de exportación, en general, deben cumplimentar una notificación de exportación, sobre la base del visado expedido por la aduana de salida en la que se certifique que los productos sujetos a impuestos especiales han abandonado el territorio de la Comunidad.

Los exportadores de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, tienen derecho a la devolución de los mismos. También los exportadores de otros productos que no siendo objeto de los IIEE, contengan otros que sí lo sean o incluso que aun no conteniéndolos se hubieran consumido para su producción

directa o indirectamente otros que sí lo sean –con la excepción de los combustibles o carburantes-, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados. Deben, a estos efectos los exportadores, presentar el documento aduanero de exportación⁴³²⁴³³ ..

En este sentido indica la STSJ de Madrid 264/2005 de 7 marzo (JT 2005\593) establece que <<El fundamento de la devolución lo reconoce la propia Ley en su exposición de motivos al manifestar que los de fabricación se configuran como impuestos indirectos que recaen sobre el consumo de los bienes que se determinan en el ámbito objetivo de cada uno de ellos, gravando en fase única, su fabricación o su importación en cualquier punto dentro del ámbito territorial comunitario y que la repercusión obligatoria del Impuesto por parte de los sujetos pasivos produce el efecto deseado de que el gravamen sea realmente soportado por el consumidor. Con este fin, se dispone igualmente la devolución de los impuestos en determinados supuestos en que no se produce tal consumo, como ocurre con ocasión de la exportación. Operación en la que, cabe añadir, en virtud del principio admitido internacionalmente, en relación con la imposición indirecta, de gravamen en destino, mediante el correspondiente ajuste fiscal en frontera se devuelve el tributo a la exportación porque se va a exigir a la importación en el país de destino del producto>>.

⁴³² Vid. art. 10.1 a) y b) de la Ley de IIEE.

⁴³³ Asimismo, también tienen derecho a la devolución de los impuestos especiales de fabricación los empresarios que introduzcan en un depósito fiscal productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que hayan salido del régimen suspensivo, por lo que ya se devengó el impuesto, dentro del ámbito territorial interno, para su posterior envío en régimen suspensivo a otro Estado miembro. La devolución abarcará a las cuotas correspondientes a los productos introducidos y queda condicionada a que se acredite la recepción en el Estado de destino (art. 10.1c de la Ley). Vid. en relación con la devolución por exportación §7B).

En este sentido, la declaración de las mercancías a la Administración de Aduanas competente (en función del lugar de entrada o salida que se utilice) se realiza a través de un Documento Único Administrativo (DUA)⁴³⁴, que también sirve para declarar el IVA a la importación⁴³⁵ y en su caso los Impuestos especiales⁴³⁶.

En caso de exportación, si los productos fabricados se encontrasen en régimen suspensivo en la fábrica o almacén autorizado para ello (los llamados depósitos autorizados), se ultima el régimen suspensivo sin devengo del impuesto. No es necesaria ninguna devolución, puesto que el impuesto no ha llegado a devengarse. El ajuste fiscal consiste en este caso, simplemente, en la ultimación del régimen suspensivo sin devengo del impuesto⁴³⁷.

⁴³⁴ Con efectos de 18 julio 2012, la Resolución de 27 de junio 2012 (RCL 2012, 986), recoge las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

⁴³⁵ Vid. sobre el tratamiento del IVA en las operaciones asimiladas a las importaciones, FALCÓN Y TELLA, R., *El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario*, Revista técnica tributaria, nº. 64, 2004, pp. 19-32; SÁNCHEZ GALLARDO, J., y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y Comercio Internacional: importación, exportación, regímenes aduaneros, operaciones intracomunitarias, servicios internacionales*, Francis Lefebvre, 2005; SOLANA VILLAMOR, *El IVA en las operaciones asimiladas a las importaciones*, en *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior* (Coord. BUNES IBARRA, J.M.), Edición Fiscal CISS, 2006; CALVO VÉRGEZ, J., *La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa*, Aranzadi, 2007; MARTÍN QUERALT, J., *Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación*, Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, nº. 208, 2008, pp. 4-9; FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *STS de 12 de Enero de 2012: productos petrolíferos e IVA asimilado a la importación*, Quincena fiscal, nº. 4, 2013, pp. 143-166.

⁴³⁶ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*,...cit. p. 291.

⁴³⁷ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*,...cit. p. 313.

Finalmente tal y como establece el art. 25.15 del Reglamento en relación con las marcas fiscales, en los supuestos de exportación y en los de envío, por cualquier procedimiento de circulación intracomunitaria, al ámbito territorial comunitario no interno, de productos que incorporen precintas de circulación, será requisito previo para que dichas operaciones se consideren autorizadas y, en su caso, para que el régimen suspensivo se considere ultimado, el que tales precintas se inutilicen o destruyan, bajo control de la Administración tributaria, previamente a la salida del ámbito territorial interno.

La destrucción o inutilización de las precintas requiere comunicación por escrito del interesado comunicará a tal efecto por escrito a la oficina gestora o en su caso a la aduana su intención de proceder a la destrucción o inutilización de las marcas fiscales así como el lugar y el modo de efectuarla. La oficina gestora o en su caso la aduana dispondrán lo necesario para que en el plazo de setenta y dos horas, sin contar sábados o festivos, la destrucción o inutilización se lleve a cabo bajo el control de los servicios de la Administración tributaria⁴³⁸.

Como se indica en la STSJ de Andalucía de 17 noviembre 2005 (JUR 2006\71196) ya citada, resulta evidente que toda interpretación de las normas y cuestiones litigiosas que puedan surgir de la interpretación de la normativa reguladora de los impuestos, pasa necesariamente por atender a la naturaleza de estos impuestos, artº 1.1 de la Ley , como <<tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, [...]>>. Dicha naturaleza de los impuestos especiales saca a relucir la verdadera finalidad del impuesto, y cuya interpretación nos lleva a excluir como exportación en los términos contemplados en el artº 4.16, la salida de combustible en depósitos normales de los vehículos, pues este se destina al

⁴³⁸ Vid. 6.5 RIIEE

consumo, y es el consumidor quien debe soportarlo, y sólo debe entenderse por exportación cuando se destina a su comercio, esto es a la adquisición de dicho combustible por parte de terceros fuera del ámbito comunitario.

Es por ello, continúa la STSJ de Andalucía de 17 noviembre 2005 (JUR 2006\71196), que la finalidad de los impuestos es la de repercutir el tributo a los consumidores, para ello se estable como objeto material de los impuestos la fabricación, importación o introducción en el ámbito interno de determinados bienes, pero su fin es gravar no estas actividades sino el consumo específico de determinados bienes.

b. La exportación y el ámbito objetivo de los impuestos especiales de fabricación

El art. 4.16 de la Ley define la exportación como la salida del ámbito territorial interno de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino fuera del territorio de la Comunidad⁴³⁹. Teniendo, por lo tanto, en cuenta lo dispuesto en el art. 4.16 de la Ley será exportación en el supuesto de los IIEE de fabricación:

1) En el Impuesto sobre la Cerveza, la salida de la. Península, Islas Baleares y Canarias de cerveza tal y como se define en el artículo 24 de la Ley que establece

⁴³⁹ No obstante, no se considera exportación la salida del territorio de la Comunidad de los carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos y contenedores especiales y utilizados en el funcionamiento de los mismos con ocasión de su circulación de salida del referido ámbito. Vid al respecto, SOLANA VILLAMOR, F., *La exportación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (I)*, Carta tributaria. Monografías, nº. 259, 1996, pp. 1-11; Id., *La exportación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (y II)*, Carta tributaria. Monografías, nº. 260, 1996, pp. 1-16.

al respecto que su ámbito objetivo está integrado por la cerveza de malta y por los productos constituidos por mezclas de cerveza con otras bebidas analcohólicas, clasificadas en el código de la NC correspondiente⁴⁴⁰, siempre que, en ambos casos, su grado alcohólico volumétrico adquirido⁴⁴¹ sea superior a 0,5% vol.

2) En el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas la salida de la Península e Islas Baleares de los siguientes productos:

a) El vino tranquilo y el vino espumoso.

Son vinos tranquilos son cualquier vino de uvas frescas (p. ej. Rioja, Rivera del Duero, Albariño, Ribeiro, Valdepeñas, Rueda, etc.), incluso encabezado⁴⁴²; mosto de uva y el vermut.

El vino tranquilo debe tener un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2% vol. e inferior o igual al 15% vol., siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación, o un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 15% vol. e igual o inferior al 18% vol., siempre

⁴⁴⁰ Las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel); mezclas de bebidas fermentadas y mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas, no expresadas ni comprendidas en otra parte

⁴⁴¹ De acuerdo con las Notas complementarias del Capítulo 22(Bebidas, Líquidos Alcohólicos y Vinagre) del Reglamento de Ejecución (UE) n° 1001/2013 de la Comisión e 4 de octubre de 2013 por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, se entiende por <<grado alcohólico volumétrico adquirido>>, el número de volúmenes de alcohol puro, a una temperatura de 20 °C, contenidos en 100 volúmenes del producto considerado, a esta temperatura.

⁴⁴² Consiste en la adición de alcohol puro de vino al mosto para detener su fermentación, preservando así una dosis de azúcar residual.

que se hayan obtenido sin ningún aumento artificial de su graduación y que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación.

Son vinos espumosos por ejemplo la sidra, el champán y el vermouth, siempre que estén envasados en botellas con tapones en forma de champiñón sujetos con ataduras o ligaduras, o que tengan una sobrepresión debida al anhídrido carbónico disuelto igual o superior a 3 bares, y tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido-procedente en su totalidad de la fermentación- superior al 1,2% vol., e inferior o igual a 15% vol⁴⁴³-.

b) Las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.

Son bebidas fermentadas tranquilas, por ejemplo la sidra, la perada o el aguamiel y tanto las mezclas de bebidas fermentadas como las mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas.

El grado alcohólico volumétrico adquirido de las bebidas fermentadas debe ser superior a 1,2% vol., e inferior o igual a 5,5% vol. También cabe la posibilidad, de que las bebidas fermentadas tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 5,5% vol. e igual o inferior a 15% vol., siempre que concurra la circunstancia de que el alcohol contenido en el producto proceda en su totalidad de fermentación.

⁴⁴³ De acuerdo con la Nota de subpartida del Capítulo 22(Bebidas, Líquidos Alcohólicos y Vinagre) del Reglamento de Ejecución (UE) n° 1001/2013 de la Comisión e 4 de octubre de 2013 por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, se entiende por <<vino espumoso>> el que tiene una sobrepresión superior o igual a 3 bar cuando esté conservado a la temperatura de 20 °C en recipiente cerrado.

Son bebidas fermentadas espumosas, sidra y perada espumosas. Son bebidas fermentadas espumosas siempre que estén envasados en botellas con tapones en forma de champiñón sujetos por ataduras o ligaduras, o que tengan una sobrepresión debida al anhídrido carbónico disuelto igual o superior a 3 bares.

En relación con el grado alcohólico volumétrico adquirido, este debe ser superior a 1,2% vol. e inferior o igual a 8,5% vol., o si es superior a 8,5% vol. e inferior o igual a 15% vol., su procedencia debe haber sido en su totalidad de la fermentación.

3) En el Impuesto sobre Productos Intermedios la salida de la Península, Islas Baleares y Canarias de productos que y que no estando comprendidos dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, ni en el del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, su grado alcohólico volumétrico adquirido es superior a 1, 2% vol., e inferior o igual a 22% vol. Un ejemplo típico es el Jerez. También se consideran productos intermedios algunos <<vinos de licor>> como son las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta.

El encabezamiento (o elevación de grado) normalmente convierte el vino en un producto intermedio (vino de licor). Si es así, no se aplicará el Impuesto sobre el Vino, pero tampoco el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas sino el Impuesto sobre Productos Intermedios, que tiene un tipo mucho más bajo. Ese impuesto se devenga cuando el producto intermedio sale a consumo.

Hay un caso especial, sin embargo, y es el de aquellos supuestos en que el grado alcohólico no aumenta más del 1% vol., que están no sujetos al Impuesto sobre Productos Intermedios. Ello es así porque los vinos no se gravan realmente (pues el tipo es de 0 euros), y por tanto resultaría injusto que un pequeño incremento de la graduación, como consecuencia del alcohol destilado añadido, determinara la

aplicación del Impuesto sobre Productos Intermedios. Estas reglas se aplican a las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta⁴⁴⁴. Finalmente, dispone el art. 37 que no obstante lo establecido en los artículos 7 y 11 de esta Ley, el devengo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con respecto al alcohol recibido en régimen suspensivo en las fábricas de productos intermedios y utilizado en la fabricación de los productos a que se refiere el artículo 32 de esta Ley [los vinos de licor no sujetos al Impuesto sobre Productos Intermedios], se producirá en el momento de la salida de fábrica de dichos productos intermedios, sin que el régimen suspensivo pueda continuarse mediante su introducción en otras fábricas o depósitos fiscales situados dentro del ámbito territorial interno. Pero el devengo solo supone el nacimiento de una obligación en concepto de Impuesto sobre Alcohol si existiera un remanente no utilizado para fabricar el vino de licor o que no pueda justificarse, pues no tendría sentido que la sujeción al Impuesto sobre Productos Intermedios llevara a aplicar un impuesto mucho más elevado (el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas) precisamente cuando la no sujeción se justifica por el escaso volumen de alcohol que se añade al vino. El “devengo” en este caso no supone nacimiento de la obligación sino ultimación del régimen suspensivo que se aplicaba sobre el alcohol y el vino utilizados para fabricar el producto intermedio, mientras tales productos se encontraban en la fábrica.

4) En el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, la salida de la Península, Islas Baleares y Canarias de los siguientes productos:

a) Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior, superior o igual al 80 % vol., alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados de cualquier graduación. Aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas, incluso

⁴⁴⁴ Cfr. este párrafo con el art. 32 LIIEE.

cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.

b) Vino de uvas-incluso encabezado-, mosto de uva, Vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas. Las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel) y mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas no expresadas ni comprendidas en otra parte siempre y cuando el grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22% vol.

c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

5) En el **Impuesto sobre Hidrocarburos**, la salida de la Península e Islas Baleares de los siguientes productos:

1) Los productos destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes y aquellos hidrocarburos –a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos– destinados a ser utilizados como combustibles. Son destacables de acuerdo con el art. 46 de la Ley:

A) a) Gas de hulla, gas de agua, gas pobre y gases similares, excepto el gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos; b) Alquitrane de hulla, lignito o turba y demás alquitrane minerales, aunque estén deshidratados o descabezados, incluidos los alquitrane reconstituidos; c) Aceite y demás productos de la destilación de los alquitrane de hulla de alta temperatura; productos análogos en los que los constituyentes aromáticos predominen en peso sobre los no aromáticos; d) Aceite crudo de petróleo o de mineral bituminoso; e) Aceite de petróleo o de mineral bituminoso, excepto los aceite crudos; preparaciones no expresadas ni comprendidas en otra parte- excepto las que contengan biodiesel-,

con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso superior o igual al 70 % en peso, en las que estos aceites constituyan el elemento base; desechos de aceites; f) Gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos; g) Vaselina; parafina, cera de petróleo microcristalina, slack wax, ozoquerita, cera de lignito, cera de turba, demás ceras minerales y productos similares obtenidos por síntesis o por otros procedimientos, incluso coloreados; h) Mezclas bituminosas a base de asfalto o de betún naturales, de betún de petróleo, de alquitrán mineral o de brea de alquitrán mineral (por ejemplo: mástiques bituminosos, cut backs).

B) Hidrocarburos acíclicos e hidrocarburos cíclicos.

C) Preparaciones lubricantes, incluidos los aceites de corte, las preparaciones para aflojar tuercas, las preparaciones antiherrumbre o anticorrosión y las preparaciones para el desmoldeo, a base de lubricantes y preparaciones de los tipos utilizados para el ensimado de materias textiles o el aceitado o engrasado de cueros y pieles, peletería u otras materias (excepto aquellas con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso, como componente básico, superior o igual al 70 % en peso).

D) Preparaciones antidetonantes, inhibidores de oxidación, aditivos peptizantes, mejoradores de viscosidad, anticorrosivos y demás aditivos preparados para aceites minerales, incluida la gasolina, u otros líquidos utilizados para los mismos fines que los aceites minerales.

E) Mezclas de alquilbencenos y mezclas de alquilnaftalenos.

F) El alcohol etílico ⁴⁴⁵producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal⁴⁴⁶, cuando se destine a un uso como carburante, como tal o previa modificación o transformación química.

G) Los siguientes productos cuando se destinen a un uso como combustible o como carburante⁴⁴⁷⁴⁴⁸:

1º El alcohol metílico⁴⁴⁹ obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, ya se utilice como tal o previa modificación o transformación química.

2º Los aceites clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos obtenidos a partir de aquéllos.

6) Por último, en el **Impuesto sobre las Labores del Tabaco**, la salida de la Península e Islas Baleares de los siguientes productos:

⁴⁴⁵ Vid. sobre los aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción, STJCE 12/02/2015, " Oil Trading Poland", As. C-349/13.

⁴⁴⁶ Alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación (NC 2207 20 00)

⁴⁴⁷ Vid. sobre este particular CIPOLLA, G.M., *Dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione*, Rassegna tributaria, III, 2007, pp. 704-736.

⁴⁴⁸ Vid. sobre este particular, CIPOLLA, G.M., *Dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione*, Rassegna tributaria, III, 2007, pp. 704-736.

⁴⁴⁹ Metanol (NC 2905 11 00)

1. Los cigarros y los cigarritos;
2. Los cigarrillos;
3. La picadura para liar;
4. Los demás tabacos para fumar.

c. Exportación de productos compensadores

En el procedimiento de perfeccionamiento fiscal, mediante el cual, a partir de unos productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, recibidos en régimen suspensivo, se obtienen productos compensadores que no son objeto de estos impuestos y que posteriormente han de ser exportados. Al exportarse los productos compensadores, se debe hacer constar en la declaración de exportación que se trata de una exportación en régimen de perfeccionamiento fiscal.

Son productos compensadores aquellos obtenidos a partir de otros productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. En el perfeccionamiento fiscal, se van a utilizar productos objeto de los impuestos especiales en la fabricación de productos compensadores, los cuales son recibidos, previa autorización de la oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se van a utilizar, por los fabricantes en régimen suspensivo.

El fabricante de los productos compensadores debe llevar, de acuerdo con el apartado 5 del art. 3 del RIIEE, una contabilidad en que se anoten las cantidades de productos recibidos en régimen suspensivo, con indicación de fecha, proveedor y referencia del documento administrativo electrónico, las cantidades utilizadas o consumidas diariamente en el proceso de fabricación de los productos compensadores, los productos compensadores fabricados y las cantidades exportadas de estos últimos, con indicación del documento de exportación⁴⁵⁰.

⁴⁵⁰ Los asientos de cargo se justifican con el ARC del documento administrativo electrónico que ha amparado la circulación de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación

Al exportarse los productos compensadores, se debe consignar en la declaración de exportación que se trata de una exportación en régimen de perfeccionamiento fiscal (art.3.7 RIIEE).

Los fabricante en el procedimiento de perfeccionamiento fiscal⁴⁵¹ deben solicitar de la oficina gestora⁴⁵² correspondiente al establecimiento donde se van a utilizar los productos objeto de los impuestos especiales en la fabricación de productos compensadores, autorización⁴⁵³ para recibir aquellos productos en régimen suspensivo⁴⁵⁴.

recibidos en régimen suspensivo. Los asientos de data relativos a las exportaciones de productos compensadores se justifican con una copia de la declaración de exportación, diligenciada por la aduana de exportación (art. 3.7 RIIEE).

⁴⁵¹ Esto es, los fabricantes de productos que no sean objeto de los impuestos especiales y cuyo destino sea la exportación. Vid. párrafo b) del apartado 1 del artículo 7 de la Ley de IIEE.

⁴⁵² La oficina gestora adoptará el acuerdo oportuno, procediendo, en su caso, a la inscripción en el registro territorial del establecimiento en que se van a utilizar los productos recibidos en régimen suspensivo y a la expedición de una autorización de suministro en régimen suspensivo por cada uno de los proveedores designados por el solicitante, con indicación de la cantidad máxima anual que puede suministrar en este régimen (art. 3.3 RIIEE).

⁴⁵³ Para obtener la concesión de la autorización, los fabricantes deben prestar una garantía por un importe del 2,5 por 100 de las cuotas correspondientes a la cantidad máxima anual de productos recibidos en régimen suspensivo. Si el proveedor fuese un depositario autorizado establecido en el ámbito territorial comunitario no interno, esta garantía surtirá también efectos en relación con la recepción de productos en régimen suspensivo como destinatario registrado (art.3.2 RIIEE).

⁴⁵⁴ La solicitud irá acompañada de la siguiente documentación:

a) La exigida para la solicitud de inscripción en el registro territorial, en lo que se refiere a las operaciones de fabricación de los productos compensadores.

En el caso de que no llegue a término el régimen de perfeccionamiento fiscal el legislador reglamentario establece las siguientes consecuencias lógicas para el fabricante. Así, el apartado 4 del art. 3 del RIIEE, indica que los los productos recibidos en régimen suspensivo deben utilizarse en la obtención de productos compensadores en un período de seis meses a partir de la fecha de recepción. Los productos compensadores obtenidos deben exportarse en el plazo de un año, a partir de la fecha de su obtención. La falta de utilización de los primeros o de exportación de los segundos, va a dar lugar a la liquidación de la deuda tributaria correspondiente, con aplicación de los tipos vigentes en la fecha de recepción de los productos y liquidación de los intereses de demora correspondientes.

d. Devoluciones por exportación

El art. 10 de la Ley de IIEE, establece que tienen derecho a la devolución de los impuestos especiales de fabricación:

-
- b) Memoria explicativa del proceso de fabricación de los productos compensadores, en la que se precise la proporción en que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación figuran en la composición del producto compensador, así como de los que se consumen en su proceso de fabricación y, en su caso, los subproductos obtenidos.
 - c) Resumen de las exportaciones de productos compensadores efectuadas en los tres años anteriores o, en su defecto, de las previsiones de fabricación y exportación.
 - d) Programa de adquisiciones de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, en régimen suspensivo, con indicación del nombre o razón social, domicilio, Número de Identificación Fiscal y código de actividad y del establecimiento del depositario o depositarios autorizados proveedores.

a) Los exportadores de productos objeto de estos impuestos, o de otros productos que, aun no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados.

b) Los exportadores de productos que no sean objeto de estos impuestos ni los contengan, pero en los que se hubieran consumido para su producción, directa o indirectamente, otros que sí lo sean, por las cuotas que se pruebe haber satisfecho previamente, mediante repercusión o incorporadas en los precios de los productos empleados, correspondientes a los productos exportados. No se incluye en este supuesto, los productos empleados como combustibles o carburantes.

Se está refiriendo el legislador a mi juicio, en este supuesto b) del art. 10 de la Ley, a los productos compensadores, que como ya hemos indicado se obtienen, a partir de unos productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, recibidos en régimen suspensivo. Los productos compensadores no son objeto de los impuestos y especiales de fabricación ya que posteriormente han de ser exportados, ultimándose así el régimen suspensivo sin devengo del impuesto.

El desarrollo reglamentario del art. 10, se encuentra en el art. 7 del RIIE, el cual se refiere a cuestiones como la forma de solicitud o el expediente de devolución. Además, de la lógica incompatibilidad con las devoluciones de los arts. 22, 43, 52a) LIIEE, también establece el mencionado precepto reglamentario, que la fecha de salida del territorio aduanero comunitario es la que se tiene en cuenta a efectos de la determinación de la cuota a devolver.

3. Llegada a destino en otro Estado miembro

El art. 8.4 de la Ley de IIEE, establece que los depositarios autorizados están obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos

en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario [...] ⁴⁵⁵, cesando la responsabilidad una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.

La responsabilidad cesa, por lo tanto, siempre que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos, aunque no sea a través del documento administrativo electrónico, o que se ha realizado la exportación ⁴⁵⁶.

La prueba de que una circulación intracomunitaria en régimen suspensivo, de productos objeto de impuestos especiales ha finalizado, es la notificación de recepción ⁴⁵⁷ o, en los supuestos de exportaciones de productos que estén

⁴⁵⁵ Continúa el mencionado artículo señalando que, <<a tal efecto prestarán una garantía en la forma y cuantía que se establezca reglamentariamente, con validez en toda la Comunidad Europea. Asimismo, los obligados tributarios de otros Estados miembros que presten en ellos la correspondiente garantía, estarán obligados al pago en España de la deuda tributaria correspondiente a las irregularidades en la circulación intracomunitaria que se produzcan en el ámbito territorial interno respecto de los bienes expedidos por aquéllos>>.

Además, en el supuesto de que el depositario autorizado y el transportista hubiesen acordado compartir la responsabilidad del pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro, la Administración Tributaria podrá dirigirse contra dicho transportista a título de responsable solidario.

⁴⁵⁶ Nótese que la anterior redacción del art. 8.3 (párr. 3º) de la Ley de IIEE hasta el 31 de marzo de 2010 era: <<La responsabilidad cesará una vez que se pruebe, principalmente mediante el documento de acompañamiento, que se ha ultimado el régimen suspensivo de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 y, en particular, que el destinatario se ha hecho cargo de los productos>>.

⁴⁵⁷ La notificación de recepción, de acuerdo con el art. 31A)1 del RIIEE, debe cumplir los siguientes requisitos: <<a. Deberá presentarse tan pronto como se reciban los productos y, en todo caso, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la terminación de la circulación. Este plazo

amparados en documentos administrativos electrónicos, la notificación de exportación⁴⁵⁸.

En el caso de que no pueda acreditarse la finalización de la circulación intracomunitaria, mediante la notificación de recepción o, en su caso, la notificación de exportación (no existiendo ningún problema en relación con el EMCS, es decir, estando este disponible), la prueba de que la circulación ha finalizado podrá aportarse tal y como se indica en el art. 14.11 RIIIEE, <<mediante una confirmación por parte de las autoridades competentes del Estado miembro de destino, sobre la base de pruebas adecuadas, que indique que los productos han llegado efectivamente a su destino declarado⁴⁵⁹ o, en el caso de

podrá ampliarse exclusivamente en los casos en que, previamente justificados, sean autorizados por la oficina gestora.

b. Deberá presentarse a través de un sistema informatizado que cumpla las instrucciones contenidas en el Reglamento (CE) nº. 684/2009 que aplica Directiva 2008/118/CE, de 16-12-2008, en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo>>.

No obstante, el destinatario de los productos debe ajustarse al <<procedimiento de recepción de productos que circulan al amparo de un documento administrativo electrónico>> del art. 32 RIIIEE, si al finalizar el plazo de cinco días hábiles para la presentación de la notificación de recepción el EMCS se encuentra indisponible, o si la circulación ha tenido lugar al amparo de un documento de acompañamiento de emergencia y este todavía no se halla en el EMCS.

⁴⁵⁸ En los supuestos de exportaciones de productos amparados en documentos administrativos electrónicos, la AEAT debe recibir, de las autoridades competentes del Estado miembro de salida de los productos del territorio de la Comunidad, la notificación de exportación, que a su vez es remitida, también por la AEAT; al titular de la fábrica o depósito fiscal desde donde se realizó la misma.

Una vez, cumplimentada la salida en el sistema electrónico de control de exportación (ECS-Export Control System) por la Aduana de salida del territorio de la Comunidad, se hará constar la misma en el EMCS nacional.

⁴⁵⁹ Nótese, en este sentido, que la redacción del art. 14.7 RIIIEE hasta el 31 de marzo de 2010 era: << En los envíos al ámbito territorial comunitario no interno, con destino a un depositario

exportación, mediante una confirmación por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en el que está situada la aduana de salida del territorio de la Comunidad en la que se certifique la salida del territorio de la Comunidad de los referidos productos>>.

La llegada a destino del producto puede probarse, por lo tanto, por cualquier medio admitido en Derecho, y no solo a través del documento de acompañamiento (o solo de acuerdo con las previsiones reglamentarias como requería la redacción del art. 14.7 del RIIEE hasta el 31 de marzo de 2010).

Si se limitasen los medios de prueba de la entrega de la mercancía, se colocaría al expedidor en una situación de indefensión, contraria al art. 24 de la Constitución, pues la remisión del ejemplar núm. 3 del documento de acompañamiento visado por la Aduana de destino-como ocurría hasta la modificación del RIIEE por el art. 12 de Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero-, dependía exclusivamente del destinatario, y no del expedidor. Dicho de otro modo, al no admitirse medios alternativos de prueba, el incumplimiento de sus obligaciones fiscales por el destinatario de la mercancía se traduciría automáticamente en la liquidación del

autorizado, un operador registrado o un operador no registrado, la ultimación del procedimiento de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo se acreditará, por el depositario autorizado expedidor, mediante el ejemplar número 3 del documento de acompañamiento con el certificado de recepción firmado por el destinatario. Cuando el Estado de destino exija que dicho ejemplar deba ser visado por sus propias autoridades, no se considerará ultimado el régimen suspensivo sin el cumplimiento de este requisito>>. En mi opinión, la actual modificación se ha producido debido a que, limitar la prueba de la llegada a destino de un producto objeto de los impuestos especiales al ejemplar núm. 3 del documento de acompañamiento, o al registro de la entrada por el destinatario, o al sello de la aduana de destino, en la medida en que todas estas circunstancias dependen exclusivamente de la conducta del destinatario, supondría colocar al expedidor de la mercancía en una situación de indefensión, que no puede haber sido querida ni por la Directiva 1992/12/CEE (actualmente derogada y sustituida por la Directiva 2008/118/CE), ni por la normativa interna.

impuesto al expedidor lo que, colocaría al expedidor ante una exigencia, a mi juicio, de prueba diabólica imposible de superar. Tal afirmación es debida a que hasta el 31 de marzo de 2010, bastaba al destinatario con incumplir sus obligaciones fiscales para liberarse del impuesto y colocar este indebidamente a cargo del expedidor, pese a la salida de la mercancía.

A estos efectos son elementos probatorios que ultiman la circulación en el EMCS, cualquier documento presentado ante la AEAT por el destinatario que contenga los mismos datos que la notificación de recepción o que la notificación de exportación.

1. La asistencia mutua⁴⁶⁰.

Es comprensible la necesidad de que se intensifique los intercambios de información entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros implicados en el movimiento, tanto interno como intracomunitario, de productos objeto de los IIIE de fabricación.

Es por ello, que en virtud del Reglamento (CE) nº 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (LCEur 2004, 3408), en materia de cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, se crea un sistema común por el que, con el fin de garantizar una aplicación correcta de la legislación en materia de impuestos especiales y luchar contra la evasión de dichos impuestos y las consiguientes distorsiones del mercado interior, los Estados miembros se

⁴⁶⁰ Vid. al respecto el apartado 2, <<El intercambio de información>>, incardinado en el Capítulo V, en FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*,...cit. pp.197-204.

ayudan mutuamente y cooperan con la Comisión⁴⁶¹. Este reglamento ha sido El reglamento 2073/2004 ha sido sustituido por el Reglamento UE 389/2012, de 2 de mayo, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales relativo a la cooperación administrativa en materia de impuestos especiales.

Como se indica en la Exposición de motivos de la Ley de IIIEE, <<la configuración de la Comunidad Económica Europea como un mercado interior, establecida en el Acta Única Europea, implica la libertad, entre otras, de la circulación de mercancías sin que se sometan a controles como consecuencia del cruce de las fronteras interiores, haciendo necesaria una profunda modificación de la imposición indirecta que venía respondiendo, en lo que a la circulación intracomunitaria se refiere, a un modelo basado precisamente en la realización de ajustes fiscales en las fronteras>>⁴⁶².

⁴⁶¹ Vid. EM del Reglamento UE 389/2012, de 2 de mayo (1).

⁴⁶² Vid. en el ámbito aduanero la Sección 1 del CAU rubricado <<Suministro de información>> en el que se contienen los arts. 6 a 17 CAC. La rúbrica de dichos artículos es la siguiente:

- Artículo 6. Sistemas de intercambio y almacenamiento de información y requisitos comunes en materia de datos
- Artículo 7. Delegación de poderes
- Artículo 8. Atribución de competencias de ejecución
- Artículo 9. Registro
- Artículo 10. Delegación de poderes
- Artículo 11. Atribución de competencias de ejecución
- Artículo 12. Comunicación de información y protección de datos
- Artículo 13. Intercambio de información complementaria entre las autoridades aduaneras y los operadores económicos
- Artículo 14. Suministro de información por las autoridades aduaneras
- Artículo 15. Suministro de información a las autoridades aduaneras
- Artículo 16. Sistemas electrónicos
- Artículo 17. Atribución de competencias de ejecución

En este sentido el art. 5 de la EM del RIVA, que modifica entre otros el art. 1.1 del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria, quedando redactado de la siguiente forma:

<<1. Sin perjuicio de otras obligaciones más amplias en materia de intercambio de información con trascendencia tributaria previstas en Convenios para evitar la doble imposición internacional o en otros Convenios internacionales que, suscritos por España, formen parte del ordenamiento interno, el Ministerio de Economía y Hacienda procederá al intercambio, con los demás Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, de la información necesaria para la correcta liquidación de los impuestos que en cada Estado miembro graven la renta o el patrimonio, así como del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de fabricación>>.

Con la finalidad de que el control que se lleve a cabo entre los Estados miembros se optimice y que sea más eficaz, tiene una notable importancia que se maximice la cooperación administrativa entre las autoridades de los Estados miembros⁴⁶³.

⁴⁶³ Vid. sobre cooperación administrativa en general, entre otros, SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., *El intercambio internacional de información tributaria: perspectivas de una nueva significación de este instrumento*, Crónica tributaria, nº. 114, 2005, pp. 91-106; MARTÍNEZ GINER, L.A., *Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*, Quincena fiscal, nº. 12, 2009, pp. 41-73; GRAU RUIZ, M.A., *La asistencia mutua en materia de recaudación en la Unión Europea*, Quincena fiscal, nº 1, 2001, pp. 37-46; PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *La cooperación administrativa en la Unión Europea contra el fraude fiscal*, Quincena fiscal, nº. 3, 2012, pp. 109-130.

En el ámbito de los impuestos especiales, la asistencia mutua se regula en diversas Directivas comunitarias⁴⁶⁴, teniendo especial importancia en este campo, la Directiva 2008/118.

Los considerandos de la Directiva 2008/118 establecen en este sentido, que resulta oportuno hacer uso del sistema informatizado establecido en la Decisión núm. 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. La aplicación de tal sistema, en lugar del basado en soporte papel, acelera los trámites indispensables y facilita el control de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

En la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales, como bien señala SOLANA VILLAMOR, existe un interés común a

⁴⁶⁴ Entre otras la Directiva 2003/93/CE, de 7 de octubre (LCEur 2003\3305), relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos y la Directiva 2004/56/CE, de 21 de abril (LCEur 2004\1711), relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros. Ambas Directivas que modifican la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977 (LCEur 1977\342). En este sentido, cabe señalar que aunque la Directiva 77/799/CEE ha sido derogada por art. 28 de Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero (LCEur\2011\346), el art. 2.1 de esta última establece que, <<no obstante lo dispuesto en el apartado 1, la Directiva no se aplicará al impuesto sobre el valor añadido ni a los aranceles, ni a los impuestos especiales contemplados en otras normativas de la Unión relativas a la cooperación administrativa entre los Estados miembros>>. Por lo tanto la normativa realmente aplicable en el ámbito de la asistencia mutua en relativa a la circulación de los impuestos especiales de fabricación es, aunque las Directiva 2003/93/CE y 2004/56/CE estén vigentes, la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre (LCEur 2009\27) que establece un régimen general de los impuestos especiales y deroga Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, además del Reglamento (UE) 389/2012, de 2 de mayo, Cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

las Administraciones tributarias de los Estados de origen y de destino en asegurarse de que el impuesto se ha satisfecho en el Estado de destino. En los supuestos de circulación en régimen suspensivo, la Administración de origen que no había percibido el impuesto por los productos destinados a otro Estado necesita cerciorarse de que los productos han llegado realmente al Estado de destino. En los supuestos de circulación, fuera del régimen suspensivo, la preocupación del Estado de origen disminuye, ya que ha percibido el impuesto vigente en el mismo; sin embargo, no estará dispuesto a devolver las cuotas inicialmente ingresadas salvo que se le acredite que los productos se han destinado y recibido en otro Estado en el que sus autoridades fiscales tienen el máximo interés en controlarlos con el fin de someterlos a la tributación exigida en el mismo. Así como en el régimen suspensivo, la garantía prestada por el expedidor en el Estado de origen era la pieza clave del sistema, en los procedimientos fuera del régimen suspensivo, es la devolución de las cuotas satisfechas la que viene a constituir el elemento fundamental⁴⁶⁵.

En este sentido, el art. 47 del CAM ⁴⁶⁶rubricado <<Cooperación entre autoridades>> establece que cuando las mercancías sujetas a controles aduaneros sean sometidas a otros controles por autoridades competentes distintas de las aduaneras, las autoridades aduaneras procurarán, en estrecha cooperación con esas otras autoridades, que dichos controles se efectúen, siempre que sea posible, en el mismo momento y en el mismo lugar que los controles aduaneros (controles

⁴⁶⁵ SOLANA VILLAMOR, F., La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales fuera del régimen suspensivo (I),...cit. p.4.

⁴⁶⁶ Nótese que la cita del Código Aduanero Modernizado, es meramente ejemplificativa porque como, de todos es sabido, el CAM nunca llegó a entrar en vigor.

centralizados), siendo las autoridades aduaneras las deban cumplir la función de coordinación para lograrlo⁴⁶⁷.

2. Irregularidades en la circulación intracomunitaria: No acreditación (remisión)

Como se tratará con amplitud más adelante, con carácter general, tanto en régimen suspensivo como fuera del mismo si se produce una irregularidad que dé lugar al devengo de los impuestos especiales de fabricación, no sea posible determinar el Estado miembro en que se produjo y se compruebe en el ámbito territorial interno, se considerará que la irregularidad se ha producido en dicho ámbito territorial y los impuestos especiales serán exigibles por la Administración Tributaria española.

No obstante, si antes de la expiración de un período de tres años, a contar desde la fecha de comienzo de la circulación, llegara a determinarse el Estado miembro, distinto de España, en el que se ha producido realmente la irregularidad, los impuestos especiales serán exigibles por dicho Estado miembro. En ese caso, la Administración Tributaria española procederá a la devolución de los impuestos

⁴⁶⁷ Por su parte el apartado 2 del art. 47 establece que en el marco de los controles de mercancías, las autoridades aduaneras y no aduaneras competentes pueden, cuando ello sea necesario para minimizar los riesgos y combatir el fraude, intercambiarse entre sí y con la Comisión los datos de los que dispongan sobre la entrada, salida, tránsito, circulación depósito y destino final de las mercancías, incluido el tráfico postal, que circulen entre el territorio aduanero de la Unión y países y territorios situados fuera de dicho territorio, sobre la presencia y la circulación en el territorio aduanero de la Unión de mercancías no pertenecientes a la Unión y de mercancías incluidas en el régimen de destino final, y sobre los resultados de todos los controles. Las autoridades aduaneras y la Comisión también pueden intercambiarse entre sí los datos a efectos de garantizar una aplicación uniforme de la legislación aduanera.

especiales percibidos, una vez que se aporten pruebas de la percepción de tales impuestos en el Estado miembro en el que realmente se produjo la irregularidad.

4. Entregas en Canarias

Como se indica en la EM de la Ley 38/92 <<Con respecto a los impuestos especiales de fabricación, la exclusión del ámbito fiscal y aduanero comunitario de Ceuta y Melilla, así como la imposibilidad de mantener a las islas Canarias dentro de dicho ámbito, con tipos diferenciados respecto a los de la Península e islas Baleares, no permiten la integración de las operaciones realizadas desde o con destino a estos territorios en el sistema de circulación intracomunitario, por lo que la aplicación de la Ley en Canarias, Ceuta y Melilla se realiza sin el carácter de norma armonizada a las directivas comunitarias, lo que a su vez exige una regulación especial de las operaciones realizadas entre estos territorios por un lado y la Península e islas Baleares, o el resto de los Estados miembros, por otro>>.

Se ultima el régimen suspensivo en el supuesto de expedición desde Canarias a otros Estados miembros de la UE, de productos objeto del Impuesto sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas que se encuentren en el archipiélago en dicho régimen⁴⁶⁸.

Como se indica en la contestación a la consulta a la DGT 28-04-2008 V0870/2008 <<A diferencia del supuesto inverso (envíos de productos objeto del IABD, fuera del régimen suspensivo, directamente desde fábricas o depósitos fiscales situados en la península e Illes Balears, con destino a Canarias, en los que se aplica el tipo exigible en Canarias), cuando se introduzcan en la península e Illes Balears productos comprendidos en el ámbito objetivo del IABD en base al cual se hubiese devengado dicho impuesto en Canarias, se liquidarán por dicho

⁴⁶⁸ Cfr. art. 23 8 b) de la LIIEE.

concepto e ingresarán las cuotas resultantes de aplicar la diferencia de tipos impositivos existente entre ambos territorios en el momento de la introducción.

En el caso planteado, esta Dirección General entiende lo siguiente:

Al introducirse en la península productos comprendidos en el ámbito objetivo del IABD por los que se hubiese devengado tal impuesto en Canarias, se deben liquidar e ingresar por dicho concepto las cuotas resultantes de aplicar la diferencia de tipos impositivos existentes entre dichos territorios en el momento de la introducción, sin que sea posible aplicar directamente el tipo impositivo vigente en la península e Illes Balears en el momento del devengo del impuesto a la salida de la fábrica o depósito fiscal situado en territorio canario>>⁴⁶⁹.

En este sentido cuando se introduzcan en la península e islas Baleares productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas por los que se

⁴⁶⁹ Sobre este particular se indica en la contestación a la consulta a la DGT 21-01-1999 84/1999: <<Por otra parte, de lo establecido en el artículo 2.º de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, y en los artículos 3.º y 23 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se desprende que Canarias no forma parte del territorio de aplicación de la Directiva 92/12/CEE y, en consecuencia, conforme al artículo 5.º de la misma Ley, los bienes vendidos en tiendas libres de impuestos situadas en puertos o aeropuertos canarios o a bordo de aviones o barcos que realicen un viaje que tenga su origen en Canarias tendrán la consideración, a su entrada en el territorio de aplicación de la Directiva 92/12/CEE, de bienes importados a los que, en la medida en que excedan de las franquicias aduaneras y fiscales previstas para los viajeros, les serán aplicables, en concepto de hecho imponible «importación», las cuotas tributarias procedentes. Por tanto, en la medida en que Canarias no forma parte del territorio de aplicación de la Directiva 92/12/CEE, debe entenderse que las referidas operaciones no quedan afectadas por lo dispuesto en el artículo 28 de la Directiva 92/12/CEE.

Lo expuesto anteriormente no es aplicable en relación con las bebidas alcohólicas distintas del vino, que se introduzcan en el territorio español en el que rige la Directiva 92/12/CEE procedentes de Canarias pues los impuestos que las gravan rigen, con el carácter de no armonizados, también en Canarias>>.

hubiesen devengado tales impuestos en Canarias, se liquidarán e ingresarán por dichos conceptos las cuotas resultantes de aplicar la diferencia de tipos impositivos existentes entre dichos territorios en el momento de la introducción.

Y, *a sensu contrario* el art. 23.10 LIE reconoce un derecho a la devolución parcial de las cuotas previamente satisfechas a los expedidores de productos intermedios y de alcohol y bebidas derivadas desde la península e islas Baleares con destino al archipiélago canario⁴⁷⁰.

El derecho a la devolución es total de las cuotas previamente satisfechas a los expedidores de cerveza, de productos intermedios y de alcohol y bebidas derivadas desde Canarias con destino a otro Estado miembro de la UE⁴⁷¹.

De acuerdo con lo previsto en la normativa comunitaria, el art. 3 de la Ley de Impuestos Especiales deja a Canarias fuera del ámbito territorial interno a efectos del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas (no así de los impuestos sobre la Cerveza, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas). No son aplicables en Canarias tampoco, el Impuesto sobre Hidrocarburos ni sobre Labores del Tabaco.

Es por ello que las operaciones entre Ceuta y Melilla y los Estados miembros que constituyen el ámbito territorial comunitario no interno son operaciones de importación y de exportación. En el supuesto español las operaciones con los

⁴⁷⁰ Nótese que el Impuesto sobre la Cerveza es coincidente en la península y Baleares y canarias en virtud de lo establecido en el art. 23.4 que indica << El Impuesto sobre la Cerveza será exigible en Canarias a los tipos establecidos en el artículo 26 de esta Ley>>.

⁴⁷¹ En virtud del principio de tributación en destino, que rige con carácter general en los IIEE.

territorios nacionales excluidos (tanto de Ceuta y Melilla como de Canarias⁴⁷²) también tienen esa consideración de importación o de exportación cuando se trate de operaciones con productos sujetos a impuestos que no rigen en dichos territorios. El envío desde Francia, Chequia o Irlanda e, incluso, desde la Península o Baleares de una expedición de cerveza a Ceuta constituye una operación de exportación. Si la operación es en sentido contrario, es decir, el envío se produce desde Ceuta a la Península y Baleares, Francia, Chequia o Irlanda, la operación será de importación a la entrada de la cerveza en el territorio de la Comunidad⁴⁷³.

El ámbito territorial interno difiere dependiendo del impuesto especial de fabricación que tratemos. Por lo tanto, una determinada operación de tráfico exterior puede ser exportación con respecto a los productos objeto de un determinado impuesto especial de fabricación y no serlo para los productos objeto de otro. Por ejemplo, en el envío de whisky desde Canarias a Francia, nos encontramos ante una exportación a efecto de los impuestos especiales de fabricación; por el contrario, no tendrá esta consideración si se tratara de un envío de vino.

En España, en relación con los impuestos especiales de fabricación, han de tenerse en cuenta dos tipos de normas: unas que afectan sólo a las Islas Canarias (en las que rige exclusivamente la normativa general prevista para los movimientos de ámbito interno, no siendo de aplicación las reglas que regulan los cambios comunitarios y para las que específicamente son de aplicación las normas contenidas en el artículo 23 de la Ley) y, por otra parte, la totalidad de las normas contenidas en la Ley y en el Reglamento de los impuestos especiales, incluyendo

⁴⁷² Vid. sobre dichos territorios el art. 3.1 LIIEE.

⁴⁷³ Vid. LAUZURICA VALDEMOROS, J., *Los Impuestos Especiales I...cit.*p.107.

las relativas al control de los movimientos intracomunitario que son de aplicación en el resto del territorio español (peninsular y de las Islas Baleares) con exclusión de Ceuta y Melilla⁴⁷⁴.

El art. 23 de la Ley regula específicamente la circulación en Canarias. De acuerdo con el mencionado artículo, en la circulación intracomunitaria de los productos objeto de Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, que son exigibles en Canarias (así como en Ceuta y Melilla), el devengo se produce en el momento de la entrada en el archipiélago canario. No obstante, cuando los productos introducidos se destinen directamente a una fábrica o depósito fiscal, la introducción se efectúa en régimen suspensivo.

En el ámbito de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, al ser los tipos impositivos más bajos en Canarias que en el resto de España -con la salvedad del Impuesto sobre la Cerveza, donde los tipos son coincidentes y Ceuta y Melilla, ciudades en las cuales no son exigibles-⁴⁷⁵, de acuerdo con el art. 23.8

⁴⁷⁴ GONZÁLEZ-JARABA, M., Los impuestos especiales de ámbito comunitario...cit., p. 49.

⁴⁷⁵ El Impuesto sobre Productos Intermedios, se exige a los siguientes tipos impositivos:

a) Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: 33,32 en España salvo Ceuta y Melilla (no exigible); y 26,09 euros por hectolitro en Canarias. euros por hectolitro.

b) Los demás productos intermedios: 55,53 euros por hectolitro en España salvo Ceuta y Melilla (no exigible); y 43,47 euros por hectolitro en Canarias.

Por su parte, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, se exige al tipo de 830,25 euros por hectolitro de alcohol puro, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes de destilación artesanal y cosechero. Por su parte el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se exige en Canarias al tipo de 649,66 euros por hectolitro de alcohol puro, también sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 40 y 41 de la Ley.

de la Ley, cuando se introduzcan en la península e islas Baleares productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas por los que se hubiesen devengado tales impuestos en Canarias, se deben liquidar e ingresar por dichos conceptos las cuotas resultantes de aplicar la diferencia de tipos impositivos existentes entre dichos territorios en el momento de la introducción.

Por su parte, los expedidores, desde la península e islas Baleares, de productos objeto de los Impuestos sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con destino a Canarias, tienen derecho a la devolución, parcial o total, por el importe de las cuotas resultantes de aplicar la diferencia de tipos impositivos existente entre la península o Baleares y Canarias en el momento del envío⁴⁷⁶.

Por tanto, procede la teórica devolución de la cuota, de acuerdo con el art. 10, para los envíos a Canarias de productos objeto del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas como del Impuesto sobre Hidrocarburos y del Impuesto sobre Labores del Tabaco. En el supuesto del vino, al tratarse de una cuota "cero", la única consecuencia práctica es que los envíos a Canarias constituyen una forma de ultimar el régimen suspensivo en los mencionados impuestos⁴⁷⁷.

⁴⁷⁵ Nótese que el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, y el Impuesto sobre la Cerveza, no se incluyen ya que en relación con el primero el tipo aplicable sobre los productos objeto del mismo es "cero" y en el segundo caso porque los tipos son los del art. 26 de la Ley en todos los supuestos.

⁴⁷⁶ Vid. art. 23.10 b LIIIE.

⁴⁷⁷ Cfr. art. 11 RIIIE.

Además, se establecen por medio del art. 23 LIIEE, determinados supuestos de exención, con independencia de los supuestos generales para todos los impuestos especiales de fabricación del art. 8 de la Ley, los particulares relativos a todos los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas del art. 21 LIIEE, y los específicos del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas tratados en el art. 42 LIIEE.

En este sentido, de acuerdo con el art. 42 LIIE, están exentas también de los impuestos en los que en un principio, de acuerdo con el art. 3 de la Ley, tributaban; es decir, están exentas también de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, las operaciones consistentes en la expedición desde Canarias a otros Estados miembros de la UE de productos objeto de los impuestos citados que se encuentren en el archipiélago en régimen suspensivo. En este caso, los expedidores tienen derecho a devolución por el importe total de las cuotas satisfechas correspondientes a los productos enviados.

Finalmente, se ha de precisar que las diferencias esenciales de tratamiento tributario respecto de las Islas Canarias residen en la no aplicación de los artículos de la Ley 38/1992 que contienen las disposiciones derivadas de la Directiva 2008/118, y en concreto las relativas a aquellos operadores configurados para realizar específicamente intercambios entre Estados miembros (los operadores registrados y no registrados, que reciben productos en régimen suspensivo, y los empresarios que intervienen en los sistemas de <<envíos garantizados>> y <<ventas a distancia>>, que llevan a cabo sus movimientos fuera de régimen suspensivo), así como todas aquellas reglas que atañen a la circulación intracomunitaria⁴⁷⁸.

⁴⁷⁸ GONZÁLEZ-JARABA, M., Los impuestos especiales de ámbito comunitario...cit., pp. 50.

En este sentido se pronuncia la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, al señalar que << por lo que se refiere al ámbito territorial de aplicación de la Ley se ha mantenido el existente con anterioridad a su entrada en vigor para cada uno de los impuestos especiales. Con respecto a los impuestos especiales de fabricación, la exclusión del ámbito fiscal y aduanero comunitario de Ceuta y Melilla, así como la imposibilidad de mantener a las islas Canarias dentro de dicho ámbito, con tipos diferenciados respecto a los de la Península e islas Baleares, no permiten la integración de las operaciones realizadas desde o con destino a estos territorios en el sistema de circulación intracomunitario, por lo que la aplicación de la Ley en Canarias, Ceuta y Melilla se realiza sin el carácter de norma armonizada a las directivas comunitarias, lo que a su vez exige una regulación especial de las operaciones realizadas entre estos territorios por un lado y la Península e islas Baleares, o el resto de los Estados miembros, por otro>>.

Indica al respecto LAUZURICA que <<los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales entre los territorios de Comunidad y territorio de la Comunidad y estos territorios terceros no tendrán, en cualquier caso, la consideración de operaciones de circulación intracomunitaria sino de importación o de exportación, sin perjuicio de que, a efectos aduaneros, no les corresponda esa calificación [...]. Así, desde el punto de vista aduanero, una expedición de labores de tabaco, de vino y bebidas fermentadas o de hidrocarburos desde la Península a las Islas Canarias no será una operación aduanera de exportación pero sí lo será desde el punto de vista de los impuestos especiales. De igual forma, un envío de Tenerife a Barcelona de cigarrillos constituirá una operación de importación para la Península. Por idénticas razones, un envío de brandy entre Canarias y la Península o Baleares no será una operación de importación o de exportación ni desde el Punto de vista aduanero (Canarias forma parte del territorio aduanero de la Comunidad) ni desde la perspectiva fiscal ya que las Islas Canarias son ámbito territorial interno en el Impuesto sobre el alcohol y Bebidas Derivadas. Sin

embargo esta operación no tendrá la consideración de circulación intracomunitaria puesto que Canarias no es Comunidad ni territorio de la Comunidad a efectos de las aplicación de las Directivas comunitarias armonizadoras>>⁴⁷⁹.

Nótese que en Canarias mediante La Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias (LCAN 2011\34), se ha introducido un nuevo impuesto, propio de la Comunidad Autónoma de Canarias- con muchas similitudes al Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, cuyo hecho imponible es la fabricación e importación de labores del tabaco dentro del territorio de las Islas Canarias⁴⁸⁰. La principal diferencia con el régimen estatal radica en los inferiores tipos de gravamen en Canarias.

Se trata de un impuesto configurado de acuerdo con los arts. 157.2 CE (RCL 1978\2836) que establece que las CCAA no pueden adoptar en ningún caso medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios y, en esta misma línea, el art. 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA (LOFCA) (RCL 1980\2165).

En relación con las exenciones como se regula en el apartado 4 del art. 6 de la Ley 1/2011 se establece una exención propia a la fabricaciones de cigarros y cigarrillos hechos a mano y las de los cigarros y cigarrillos mecanizados de capa natural siempre que estas fabricaciones incorporen un precinto de calidad de la marca «Cigarros de Canarias» u otras marcas de calidad reconocidas por la la Administración Tributaria Canaria.

⁴⁷⁹ Vid. LAUZURICA VALDEMOROS, J., *Los Impuestos Especiales I...cit.*p.108.

⁴⁸⁰ Vid. art. 3 La Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias (LCAN 2011\34).

5. Entregas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares

Por otro lado, dentro de las exenciones en los impuestos especiales de fabricación, es oportuno, a mi juicio, hacer referencia a las previstas en el marco de las relaciones internacionales, y en particular a la prevista en el art. 23 de la Ley, en relación con el 12, de la Directiva 2008/118, relativa a los productos objeto de impuestos especiales destinados a las entregas en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares. Se trata de una exención habitual en todos los impuestos, que actualmente aparece recogida en el art. 9.1.a) de la Ley 38/1992, si bien ello no era necesario pues la exención resulta ya de los convenios y tratados internacionales (entre ellos los convenios de sede). El art. 4 del Reglamento, que a su vez se remite al <<Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales>>, regula el procedimiento a través del cual los interesados pueden solicitar autorización para el suministro con exención de productos sometidos a los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, dentro de los módulos máximos de cantidades que determine el Ministro de Hacienda, previo informe del de Exteriores, en función de lo que se considere adecuado para el consumo de las personas y entidades beneficiarias de la exención. En el caso del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, tratándose de una cuota <<cero>>, carece de utilidad para los interesados solicitar exención alguna.

6. Destrucción total o pérdida irremediable

Como establece el apartado 2 del art. 16 LIIIEE, la destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de los impuestos especiales, durante su transporte en el ámbito territorial interno en el curso de un procedimiento de circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo que se haya iniciado en

el ámbito territorial comunitario no interno, no produce el devengo de los impuestos especiales en el ámbito territorial interno.

En esta misma línea se pronuncian los considerandos de la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre, al señalar que, <<dado que los impuestos especiales representan un gravamen sobre consumos específicos, no pueden aplicarse respecto de productos que, en algunas circunstancias, se hayan destruido o perdido irremediablemente>>.

IV. Circulación fuera del régimen suspensivo de impuestos especiales

Si bien la circulación en régimen suspensivo constituye el procedimiento normal de circulación intracomunitaria, no es el único. La normativa comunitaria armonizadora ha abierto también los cauces necesarios para que los productos por los que se haya devengado el impuesto en un Estado miembro, puedan enviarse a un estado distinto donde quedarán sometidos al impuesto que esté allí vigente, pudiendo solicitar, una vez efectuado el pago en el país de destino, las cuotas satisfechas en el Estado miembro de origen⁴⁸¹.

Como indican RAMOS y GUERRA el régimen suspensivo no sirve, dadas las restricciones de índole subjetiva que presenta, para dar respuesta a todas las situaciones que plantea el desarrollo del tráfico mercantil en el mercado interior. ¿Qué ocurre si un empresario que no goza de la condición de depositario autorizado desea realizar una venta a un operador establecido en otro Estado miembro? Piénsese, a título de ejemplo, en un mayorista que no alcance los volúmenes mínimos preestablecidos por la normativa interna o un comerciante al por menor. Para atender estas hipótesis la Directiva 12/92 diseña dos sistemas de circulación que no conllevan el aplazamiento del pago del Impuesto Especial⁴⁸².

En el artículo 16 apartado 3 letras g) y h) de la Ley, se señala que la circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se llevará a cabo, <<con destino a un receptor autorizado>> (letra g) o <<dentro del sistema de ventas a distancia>> (letra h).

⁴⁸¹ SOLANA VILLAMOR, F., La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (I),...cit. p.2.

⁴⁸² RAMOS PRIETO J.; GUERRA REGUERA M., *La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el estado de origen...cit.*, pp. 340-341.

En relación con las letras g) y h) mencionadas, cabría indicar en este sentido que, a mi juicio, podría ser más procedente enunciar, en ambos casos, los procedimientos de recepción de los productos objeto de los impuestos de fabricación, en vez de en la letra g) la persona o entidad autorizada para su recepción y en la letra h) el sistema o procedimiento. Podría, en su caso, quedar enunciado de la forma que sigue, <<los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con origen o destino en otro Estado miembro circularán dentro del ámbito territorial interno [...], al amparo de alguno de los siguientes procedimientos>>: [...] g) Fuera del régimen suspensivo, dentro del sistema de envíos garantizado; h) Fuera del régimen suspensivo, dentro del sistema de ventas a distancia.

En la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera del régimen suspensivo, la recepción de los productos tendrá lugar a través de los procedimientos de envíos garantizados o de ventas a distancia a cuyo fin se debe designar un receptor autorizado o representante fiscal, respectivamente. En estos casos se produce el devengo del impuesto correspondiente a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el país de origen. En ambos supuestos, tanto envíos garantizados como venta a distancia, los empresarios (vendedores) están situados en el país de origen, y el consumo se produce en el Estado miembro de destino, lugar donde se envían dichos productos. Los consumidores finales son personas domiciliadas en el país de destino, aplicándose el impuesto de éste a los tipos que tenga establecidos.

Finalmente, como apunta GONZÁLEZ-JARABA, en el ámbito interno tanto las fábricas como los depósitos fiscales (depositarios autorizados) realizan con la mayor facilidad operaciones fuera de régimen suspensivo, que son tanto o más importantes en número que las efectuadas en suspensión del impuesto. Sin embargo, y por lo que se refiere al ámbito comunitario, priman totalmente las

operaciones efectuadas en régimen suspensivo. La complicación que supone para una fábrica o depósito fiscal (que son los establecimientos que podrán generar la mayor parte del tráfico fuera de régimen suspensivo, como ocurre a nivel interno) desde todos los puntos de vista (ha de solicitarse la devolución del impuesto previamente pagado, ha de controlarse que la persona que recibe la mercancía se encuentre debidamente autorizada -tenga la condición de <<receptor autorizado>>- bien mantener un representante fiscal que liquide el impuesto y se haga cargo en general de las obligaciones formales en destino) es lo suficientemente importante y desventajosa como para disuadir de la utilización de los sistemas previstos en la normativa comunitaria. La inmensa mayoría del tráfico se efectúa, por tanto, en régimen suspensivo, y no se da el equilibrio propio de las expediciones interiores, donde el impuesto se genera de una única vez en origen (a la salida del producto de los locales del depositario autorizado) y no es necesario controlar que el receptor o un representante fiscal cumplieren obligaciones tributarias en destino⁴⁸³.

1. Ventas a distancia

a. Concepto y características⁴⁸⁴

Es un sistema de circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación fuera del régimen suspensivo. En las ventas a distancia, al devengarse el impuesto correspondiente en el Estado miembro de origen, el

⁴⁸³ GONZÁLEZ-JARABA, M., Los impuestos especiales de ámbito comunitario...cit., pp. 18-19.

⁴⁸⁴ Vid. con carácter general sobre las ventas a distancias Consulta a la DGT 1252/2006 de 29 junio (JT 2006\1119).

pago por el vendedor, a través del representante fiscal designado al efecto, del impuesto en el país de destino tiene como lógica consecuencia la devolución de la cuantía del impuesto pagado en primer término⁴⁸⁵.

Son ejemplos paradigmáticos de adquirentes de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación armonizados mediante el sistema de envíos garantizados aquellas personas que no tengan finalidad comercial en la adquisición de los mencionados productos. Son por lo tanto particulares normalmente que suelen llevar a cabo su compra mediante catálogo o a distancia. Se encuentran localizados en un Estado miembro distinto del expedidor⁴⁸⁶.

Es por ello que cuando un vendedor-normalmente minorista- transporta directa o indirectamente o a su cargo los productos objeto de los impuestos oficiales de fabricación- por ejemplo un Brandy- desde un Estado miembro- por ejemplo Jerez de la Frontera a otro -Londres- con el cumplimiento de todos los requisitos que reglamentariamente se establezcan y superando unas determinadas cuantías, está llevando a cabo dicho transporte a través del denominado sistema de ventas a distancia.

Por lo tanto de acuerdo en el sistema de ventas a distancia el receptor en el país de destino de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación es o

⁴⁸⁵ En relación con el sistema de ventas a distancia el art. 36.1 de la Directiva 2008/118/CE señala que, <<los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro, que sean adquiridos por una persona que no sea un depositario autorizado o un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro que no ejerza actividades económicas independientes y que sean expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este, estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino. A efectos del presente artículo, se entenderá por «Estado miembro de destino» el Estado miembro de llegada del envío o del transporte>>.

⁴⁸⁶ Vid. DGT, consulta vinculante núm. 1252/2006 de 29 junio. JT 2006\1119

bien una persona física que recibe dichos productos para su utilización con fines particulares, o bien o un empresario que no sea depositario autorizado ni destinatario registrado. El receptor es sustituto del contribuyente, siendo en este sistema contribuyente el vendedor o su representante fiscal, y únicamente debe soportar- el receptor- la reprerusión de las cuotas devengadas por el sujeto pasivo en calidad de contribuyente (esto es, el vendedor o su representante fiscal).

Se produce en el sistema de ventas a distancia, al igual que en el sistema de envíos garantizados, un doble devengo del impuesto. Por un lado el impuesto ya se ha devengado en el Estado miembro de origen con motivo de la puesta a consumo de los bienes, y con motivo de la entrega al destinatario en el Estado miembro de destino se vuelve a producir el devengo del impuesto. Es por ellos, y con motivo de evitar una doble imposición se producirá la devolución del impuesto satisfecho en origen.

En este sentido, los representantes fiscales inscritos como tales en la oficina gestora del registro territorial⁴⁸⁷ correspondiente a su domicilio fiscal deben presentar una solicitud de autorización de recepción por cada operación en el sistema de ventas a distancia, en la que conste la clase y cantidad de productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos o del

⁴⁸⁷ Así, de acuerdo con el art. 40 RIIEE, <<los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, aquellos detallistas, reexpedidores, usuarios y consumidores finales que se determinan en este Reglamento y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento. Cuando el establecimiento se extienda por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, la inscripción deberá efectuarse en la oficina gestora en cuyo ámbito territorial esté ubicado el centro de gestión y control de dicho establecimiento>>.

Impuesto sobre las Labores del Tabaco o de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas que desean recibir⁴⁸⁸.

Por su parte, el empresario (vendedor) presentará trimestralmente en la oficina gestora correspondiente al establecimiento desde el que se efectúan los envíos (que resolverá acordando, en su caso, el pago de las cuotas correspondientes), una solicitud de devolución del impuesto satisfecho en origen⁴⁸⁹, originada como consecuencia de los envíos efectuados por el procedimiento de ventas a distancia, por los que se haya pagado el impuesto en el país de destino⁴⁹⁰.

Se considera que la operación que origina el derecho a la devolución es el pago o cargo contable del impuesto en país de destino⁴⁹¹. En este régimen el vendedor se responsabiliza del pago del impuesto en destino mediante la figura del representante fiscal que estará establecido en el Estado miembro de destino. Así, el vendedor designa en su lugar a una persona o entidad autorizada por la Administración Tributaria española a través del cual presta garantía y realiza el

⁴⁸⁸ Vid. art. 33.3.a) RIIEE.

⁴⁸⁹ Vid. STJCE 30/05/2013, “Scandic Distilleries”, As. C-663/11, a propósito de productos puestos a consumo en un Estado miembro en el que se pagaron los impuestos especiales y que además, también se han pagado los IIEE en el Estado miembro de destino. Se solicita la devolución de los impuestos pagados en el primer Estado miembro y la misma es denegada por no haber sido ésta presentada antes del envío de los productos.

⁴⁹⁰ En el supuesto de que los productos se envíen desde una fábrica o depósito fiscal, la devolución se efectuará deduciendo las cuotas que resulten a devolver, de las que deban ingresarse por el período impositivo en que se ha efectuado el pago del impuesto en el país de destino (art. 10.9 RIIEE).

⁴⁹¹ Vid. art.10.6 RIIEE.

pago de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos enviados por el vendedor al cual representa. Por lo tanto, dichos productos, deben ser enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo.

En relación con las devoluciones⁴⁹² señala el párrafo e) del apartado 1 del artículo 10 de la Ley de IIEE, que tienen derecho a la devolución de los impuestos especiales de fabricación <<los empresarios que envíen o transporten, directa o indirectamente, ellos mismos o por su cuenta, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto, dentro del ámbito territorial interno, con destino a personas domiciliadas en otro Estado

⁴⁹² En todos los supuestos de devolución reconocidos en la Ley de IIEE, el importe de las cuotas que se devuelven es el mismo que el de las cuotas soportadas. No obstante, cuando no fuera posible determinar exactamente tal importe, las cuotas se determinarán aplicando el tipo vigente tres meses antes de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución. Además, cabe la posibilidad de, autorizarse la misma con podrá autorizarse con carácter provisional, que será firme como consecuencia de la comprobación efectuada por la Inspección o bien cuando no hubieran sido comprobadas dentro del plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución (art. 10.2 y 3 RIIEE).

La oficina gestora, antes de acordar la devolución con carácter provisional, de acuerdo con el art. 6.4 del Reglamento, podrá requerir la acreditación por parte del peticionario de haberse satisfecho los impuestos cuya devolución se solicita. Esta acreditación se efectuará principalmente mediante:

- a) La factura en que conste la repercusión del impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 RIIEE.
- b) El albarán de circulación o, en su caso, el documento administrativo electrónico, cuando se trate de adquisiciones dentro del ámbito territorial interno, diferentes a las que se refiere la letra anterior.
- c) El asiento contable acreditativo de la inclusión en la base imponible del impuesto, cuando se trate de ventas a distancia efectuadas por depositarios autorizados.
- d) Los justificantes de haberse efectuado el pago del impuesto, cuando el solicitante sea sujeto pasivo del impuesto con ocasión de operaciones de importación o de recepciones de los productos procedentes del ámbito territorial comunitario no interno.

miembro, en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia>>. Es decir, el vendedor que realiza el transporte él mismo, o por cuenta del cual se lleva a cabo, tiene derecho a la devolución del impuesto satisfecho en origen.

La devolución se extiende a las cuotas correspondientes a los productos enviados o transportados y queda condicionada al pago del impuesto en el Estado de destino, donde se aplica el impuesto de éste a los tipos que tenga establecidos.

En el caso de que los productos se envíen desde una fábrica o depósito fiscal, la devolución puede efectuarse mediante el procedimiento simplificado de compensación automática. Es decir, no se llega a ingresar.

Por su parte, el destinatario puede ser cualquier persona del Estado miembro de destino, con las excepciones que señala el apartado 33 del art. 3 de la Ley de IIEE.

Nótese finalmente, que adquirente de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación no puede ser ni un depositario autorizado ni un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro, y además tampoco puede ejercer actividades económicas independientes en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que circulen fuera del régimen suspensivo. Por el contra, en el caso de las labores del tabaco, solo pueden ser receptores los depositarios o distribuidores autorizados para ello.

b. Devolución del impuesto

Como ya se ha señalado, en relación con el impuesto satisfecho en origen procede la devolución de las cuotas correspondientes a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que son enviados desde el establecimiento de un empresario situado en el ámbito territorial interno (país de origen), con destino

a una persona domiciliada en el ámbito territorial comunitario no interno (país de destino).

Los empresarios (vendedores-expedidores) que deseen enviar productos objeto de los impuestos especiales de fabricación al ámbito territorial comunitario no interno, por el procedimiento de ventas a distancia, deben solicitar su inscripción como tales en la oficina gestora correspondiente al establecimiento desde el que se efectuarán los envíos⁴⁹³.

Es necesario recalcar, que la devolución del ingreso, únicamente se procede si se ingresa el impuesto en origen y con posterioridad en destino. Si se lleva a cabo el procedimiento simplificado de compensación automática, que por otra parte es habitual que tenga cabida en el sistema de ventas a distancia, no hay ingreso porque no se llega a ingresar el impuesto por el vendedor en el país de origen.

En cada establecimiento deberá llevarse una contabilidad de los envíos realizados por el procedimiento de ventas a distancias y, además de otros aspectos meramente formales (como Estado de destino, fecha de salida del establecimiento o la clase y cuantía de los productos enviados), deberán registrarse en cada envío, entre otros, el importe de la cuota cuya devolución se solicita, el Número de Identificación Fiscal atribuido al destinatario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y la referencia a la garantía prestada en el Estado de destino con anterioridad a la fecha del envío⁴⁹⁴.

⁴⁹³ Vid. art. 10.2 RIIEE

⁴⁹⁴ Vid. art. 10.3 RIIEE.

En relación con la cuantía de la devolución, como se indica en el apartado 1 del artículo 6 del Reglamento de IIEE, el importe de las cuotas que se devuelvan será el mismo que el de las cuotas soportadas⁴⁹⁵.

c. Garantías

La garantía prestada por el representante fiscal tendrá como finalidad, en su caso, el pago de los impuestos especiales que se devenguen en el país de destino en relación con los productos expedidos por el vendedor a distancia al que representa.

Las cuotas devengadas correspondientes a los productos que se pretenden recibir deberán ingresarse mediante autoliquidación, por los representantes fiscales de los vendedores a distancia dentro del plazo máximo establecido para cancelar la garantía.

La garantía, recogida en la autorización de recepción, tiene una validez de seis meses, a partir de la fecha de su expedición, pudiendo prorrogarse, a petición del interesado, tres meses más. Transcurrido el período de validez y, en su caso, el de la prórroga, sin haberse cancelado, se procederá a la ejecución de la misma⁴⁹⁶. En este sentido, el importe de la garantía, será un 2,5 % de las cuotas ingresadas por el representante fiscal, a título de sustituto del contribuyente, durante el año anterior⁴⁹⁷.

⁴⁹⁵ No obstante, cuando no fuera posible determinar tal importe, las cuotas se determinarán aplicando el tipo vigente tres meses antes de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución (art. 6.2 RIIEE).

⁴⁹⁶ Vid. art. 33.3.c) RIIEE

⁴⁹⁷ Vid. art. 43. 8 RIIEE

Es lógico que el representante fiscal en el sistema de ventas a distancia sea sujeto pasivo en calidad de sustituto del contribuyente ya que el que recibe los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación es un particular. El sujeto pasivo en calidad de contribuyente el vendedor a distancia. En este sentido se refiere el art. 4.28 de la Ley IIEE al establecer que el representante fiscal es <<La persona o entidad designada por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecido en otro Estado miembro de la Comunidad y autorizada por la Administración Tributaria española, previo cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, para garantizar el pago, así como para efectuarlo posteriormente, en lugar del vendedor a distancia, de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos enviados por el vendedor que representa>>.

Finalmente, tal y como establece el art.33.5.d) RIIEE, no está autorizada la recepción de productos por el procedimiento de ventas a distancia en aquellos supuestos en que a los mismos les pueda ser de aplicación un supuesto de exención o un tipo impositivo reducido.

d. Acreditación

La circulación intracomunitaria de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera del régimen suspensivo a través del procedimiento de ventas a distancia debe ser acreditada mediante un ejemplar de la autorización de recepción en el que se haga constar el pago del impuesto, así como la legitimación del representante fiscal que ha intervenido en la operación.

La autorización de recepción deberá contener la referencia completa de la oficina gestora que la expide, la clase y cantidad de los productos objeto de los impuestos

especiales de fabricación (salvo el impuesto sobre la electricidad) cubiertos por la garantía prestada, así como la cuantía y fecha de aceptación de la garantía⁴⁹⁸.

2. Envíos garantizados

a) Concepto y características

Los envíos garantizados, al igual que las ventas a distancia, son sistema de circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera del régimen suspensivo.

En el supuesto de que tales productos no sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo de éste, el envío podrá hacerse a un <<receptor autorizado>> en el Estado miembro de destino. En este primer caso, el impuesto correspondiente, al igual que en las ventas a distancia, se devenga en el país de origen, pudiendo posteriormente el expedidor obtener la devolución del tributo pagado en origen, cuando se pague⁴⁹⁹.

En el caso de que no se pague el impuesto en origen porque proceda el procedimiento simplificado de compensación automática y el impuesto no se llegue a ingresar, los receptores autorizados en el sistema de envíos garantizados y los representantes fiscales en el sistema de ventas a distancia, deben prestar garantía por un importe equivalente a las cuotas de impuestos especiales de fabricación que resultarían de no aplicarse ningún supuesto de exención o tipo reducido correspondientes a los productos que se pretende recibir. Esta garantía

⁴⁹⁸ Vid. art. 33.3 c) del RIIEE

⁴⁹⁹ Vid. sobre este particular TSJ Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia núm. 649/2003 de 8 noviembre. JUR 2004\42761

responde del pago de los impuestos especiales que se devenguen en el ámbito territorial interno.

El expedidor deberá asegurarse, antes de entregar los productos, que el destinatario ha garantizado el pago de los impuestos especiales de fabricación en el Estado de destino⁵⁰⁰.

Por su parte, tal y como se establece en el art. 7.7 de la Ley de IIEE, en los supuestos de expediciones con destino a un <<receptor autorizado>>, el impuesto se devenga, en términos generales, en el momento de la recepción por el receptor autorizado de los productos en el Estado de destino.

Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable en los envíos garantizados son los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro de destino de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Como se indica en el art. 36. 2 de la Directiva 2008/118, los impuestos especiales son exigibles en el Estado miembro de destino en el momento de la entrega de los productos. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable son las vigentes en la fecha de dicho devengo.

b) El receptor autorizado

El <<receptor autorizado>>, es una persona, también lo podrán ser las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles

⁵⁰⁰ Vid. art. 9.2 RIIEE

de imposición, autorizada a recibir, con fines comerciales, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación⁵⁰¹.

El receptor autorizado en el sistema de envíos garantizados, al igual que ocurre en el caso del representante fiscal en el sistema de ventas a distancia, debe obtener previamente, una autorización de recepción de los productos. Estos están comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos o del Impuesto sobre las labores del tabaco o de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas y deben provenir de un solo proveedor. Será también, el receptor autorizado, el encargado de garantizar el impuesto, y es quien tras recibir el producto, realiza el pago del impuesto mediante autoliquidación de las cuotas devengadas.

La oficina gestora del registro territorial correspondiente a su domicilio fiscal, una vez comprobado que las garantías prestadas cubren el importe de las cuotas de los productos que se pretende recibir, expedirán la correspondiente autorización de recepción⁵⁰².

c) Devolución del impuesto⁵⁰³

Los empresarios que envíen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto su el país de origen a receptores autorizados domiciliados en otro Estado miembro de la Comunidad

⁵⁰¹ Cfr. art. 4.25 Ley de IIEE.

⁵⁰² Vid. art. 33.3 b) RIIEE.

⁵⁰³ Vid. sobre este particular STSJ de Castilla-La Mancha 9/2003 de 8 noviembre (JUR 2004\42761); Resolución del TEAF Vizcaya de 11 diciembre (JUR 2005\49606)

Económica Europea (es decir, Estado de destino), podrán obtener la devolución del impuesto satisfecho en origen⁵⁰⁴.

El expedidor del producto debe presentar, en la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento desde el que se ha efectuado la entrega (amparada por el documento de acompañamiento), una solicitud de devolución⁵⁰⁵.

El expedidor puede, por lo tanto, obtener la devolución del tributo pagado en origen que se extenderá a las cuotas correspondientes a los productos enviados al

⁵⁰⁴ Vid. art. 10.2 d) de la Ley de IIEE

⁵⁰⁵ Como se indica en el apartado 5 del art. 9 del RIIEE, la solicitud se debe presentar dentro de los veinte primeros días del mes siguiente al de finalización del trimestre y en ella hay que anotar, por cada operación:

- a) El número de referencia del documento simplificado de acompañamiento expedido.
- b) La fecha de salida.
- c) El Estado miembro de destino.
- d) El nombre, apellidos o razón social y domicilio del destinatario, así como su número de identificación fiscal a efectos del IVA.
- e) La clase y cantidades de productos entregados de cada uno de los epígrafes de cada impuesto, expresadas en las unidades de cada epígrafe, por los que se solicita la devolución.
- f) La fecha de recepción por el destinatario.
- g) La fecha y referencia del pago del impuesto en el Estado miembro de destino, y
- h) el importe de la devolución que se solicita.

En este sentido, la devolución se extenderá a las cuotas correspondientes a los productos entregados y quedará condicionada al pago del impuesto en el estado miembro de destino (art. 10.1 de la Ley), siendo el importe de las cuotas que se devuelvan el mismo que el de las cuotas soportadas (art. 6.1 RIIEE). En su caso, cuando no fuera posible determinar tal importe, las cuotas se determinarán aplicando el tipo vigente tres meses antes de la fecha en que se realiza el pago o cargo contable de los productos objeto de los impuestos de fabricación en el Estado miembro de destino, que correspondan en cada caso concreto.

receptor autorizado, siempre y cuando se haya pagado por el receptor autorizado el impuesto en el Estado miembro de destino⁵⁰⁶.

Al igual que en el sistema de ventas a distancia, si no se paga el impuesto en origen porque proceda el procedimiento simplificado de compensación automática al enviarse los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación desde una fábrica o un depósito fiscal y el impuesto, por lo tanto, no se llegue a ingresar, los receptores autorizados deben prestar garantía por un importe equivalente a las cuotas de impuestos especiales de fabricación que resultarían de no aplicarse ningún supuesto de exención o tipo reducido correspondientes a los productos que se pretende recibir. Esta garantía responde del pago de los impuestos especiales que se devenguen en el ámbito territorial interno.

Cuando se trate de productos por los que se ha devengado el impuesto con aplicación de un tipo cero⁵⁰⁷ - como es el caso del vino espumoso- empresario que los envíe por el procedimiento de ventas a distancia deberá cumplimentar lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 7 del art. 10 del Reglamento, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 9 del mismo artículo⁵⁰⁸.

⁵⁰⁶ La solicitud de devolución, procede en todos los supuestos de devolución. Nótese, por tanto, que la misma no es automática.

⁵⁰⁷ Como indica la EM de la Ley 38/92 en relación con el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas se establece <<un tipo impositivo cero sin hacer distinciones entre los vinos y las demás bebidas fermentadas ni, dentro de cada una de estas categorías, entre espumosas y tranquilas, con lo cual el establecimiento del tributo es meramente instrumental con objeto de posibilitar la utilización por los productores de vino y demás bebidas fermentadas del sistema intracomunitario de circulación>>.

⁵⁰⁸ Los apartados 2, 3 y 7 del artículo 10 del Reglamento establecen la obligatoriedad de inscripción previa del empresario que desee enviar los productos en la oficina gestora del impuesto. También, la llevanza de una contabilidad de los envíos realizados donde registrará para

e) Garantías

El importe de la garantía que presenta el receptor autorizado en la oficina gestora correspondiente al lugar en que se pretenden recibir los productos tiene como fin último, en su caso, el pago de los impuestos especiales que se devenguen en el país de destino.

Al igual que sucede en el procedimiento de ventas a distancia en relación con la garantía, la cual está recogida en la autorización de recepción, tiene una validez de seis meses, a partir de la fecha de su expedición, pudiendo prorrogarse, a petición del interesado, tres meses más. Transcurrido el período de validez y, en su caso, el de la prórroga, sin haberse cancelado, se ejecutará la garantía⁵⁰⁹.

El importe de la garantía a presentar por el receptor autorizado deberá ser equivalente a las cuotas de impuestos especiales de fabricación que resultarían de no aplicarse ningún supuesto de exención o tipo reducido correspondientes a los productos que se pretende recibir.

cada envío, entre otros, el número de orden, fecha, destinatario, número de identificación del destinatario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, Estado de destino, referencia a la garantía prestada en el Estado de destino con anterioridad a la fecha del envío, producto enviado, fecha de entrega al destinatario, la fecha de pago del impuesto en el Estado de destino y la referencia del comprobante. Igualmente, deberá conservar a disposición de la oficina gestora y los servicios de inspección las facturas y los documentos acreditativos de haberse satisfecho el impuesto en el Estado de destino. No obstante, de acuerdo con el apartado 9 del referido artículo 10 del Reglamento, cuando los productos se venden por un depositario autorizado y se envían desde una fábrica o depósito fiscal no será preciso cumplir con lo establecido en el apartado 2 (la inscripción previa del empresario en la oficina gestora del impuesto), y en la propia contabilidad de existencias del establecimiento se anotan los envíos realizados.

⁵⁰⁹ Vid. art. 33.3.c) RIIEE

d) Acreditación

La acreditación de que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se encuentran al amparo de un procedimiento de circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo mediante el procedimiento de envíos garantizados, se efectuará mediante un documento simplificado de acompañamiento administrativo o, en su caso, comercial⁵¹⁰.

El documento simplificado de acompañamiento será expedido por el empresario que efectúe el envío en dicho procedimiento al país de destino⁵¹¹.

3. Similitudes y diferencias entre ambos sistemas

Ambos son sistemas o procedimientos de circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se devenga el impuesto cuando los productos están en el país de origen, pero como consecuencia del principio de tributación en destino bien no hay ingreso en origen en virtud del procedimiento simplificado de compensación automática y solo se devenga e ingresa en destino o bien si se ingresa en origen y en destino se procede a la devolución de la cantidad ingresada en el primer país.

Lo que caracteriza los dos sistemas de circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera del régimen suspensivo, es que tanto los receptores autorizados en el sistema de envíos garantizados como los representantes fiscales en el sistema de ventas a distancia, garantizan el pago en destino.

⁵¹⁰ Vid. art.39.4 RIIEE. Reiterándose también en los arts. 1.6 y 23.1 del RIIEE.

⁵¹¹ Vid. art. 20.2 RIIEE. Reiterado por el art. 9.3 RIIEE

En el Estado miembro de destino el impuesto especial armonizado se vuelve a devengar-ya se había devengado en el Estado miembro de expedición-, siendo sujetos pasivos en calidad de contribuyentes los receptores autorizados en el sistema de ventas a distancia⁵¹² y sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente los representantes fiscales en el sistema de envíos garantizados⁵¹³.

Tanto en el sistema de ventas a distancia como en el de envíos garantizados, el empresario conservará a disposición de la oficina gestora y de los servicios de inspección, durante un período de cuatro años, a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo para solicitar la devolución (6 meses con las particularidades establecidas en el art.6.7 RIIEE), los documentos acreditativos de haberse satisfecho el impuesto dentro del ámbito territorial interno por los productos enviados y los justificantes de haberse satisfecho el impuesto en el Estado miembro de destino. En particular se conservarán también las facturas en el caso del sistema de ventas a distancia y tanto los documentos simplificados de acompañamiento expedidos como devueltos, en el supuesto de los envíos garantizados⁵¹⁴.

⁵¹² Vid. art. 8.2d) de la Ley IIEE.

⁵¹³ Vid. art. 8.3 Ley IIEE.

⁵¹⁴ Todo ello, obviamente, sin perjuicio de lo establecido en el art. 29 LGT, en relación con las obligaciones de conservación incardinadas en las obligaciones tributarias formales. En este sentido, los obligados tributarios tienen la obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que

En relación con las diferencias, en el sistema de ventas a distancia, el vendedor, a través del representante fiscal (en el sistema de envíos garantizados) se responsabiliza del pago del impuesto en el país de destino (en virtud del principio de gravamen en destino), es por ello que es considerado sujeto pasivo en calidad de sustituto del contribuyente. En el sistema de ventas a distancia los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, una vez recibidos en el país de destino, son satisfechos por el receptor autorizado.

Finalmente, mientras que en el sistema de ventas a distancia los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación son <<enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo>> pudiendo ser el destinatario, cualquier persona del Estado miembro de recepción siempre que no actúe con fines comerciales, salvo en el caso de las labores del tabaco ya citadas⁵¹⁵, en el procedimiento de envíos garantizados los productos no pueden ser enviados por el vendedor directa o indirectamente o con cargo al mismo, y solo se puede llevar a cabo el citado envío por parte del receptor autorizado.

Esto es, mientras que en el procedimiento de ventas a distancia, el envío lo realiza el vendedor o se realiza por su cuenta y el destinatario puede ser cualquier persona del Estado miembro de destino siempre que no actúe con fines comerciales, de acuerdo con el art. 36.1 de la Directiva 2008/118 el destinatario de los productos

contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

⁵¹⁵ Vid. en este sentido art. 63 LIIEE, que establece: << La recepción de labores del tabaco procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad quedará restringida a los depositarios autorizados, destinatarios registrados, receptores autorizados o destinatarios en el sistema de ventas a distancia que reúnan, en todos los casos, las condiciones previstas en la normativa vigente en materia de distribución>>. En relación con los destinatarios en el sistema de ventas a distancia, deben de acuerdo con el tenor literal del artículo deben actuar con fines comerciales.

objeto de los impuestos especiales armonizadas deber ser cualquier persona que no sea un depositario autorizado o un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro que no ejerza actividades económicas independientes. En el procedimiento de envíos garantizados el transporte lo realiza el receptor autorizado que, de acuerdo con el art. 4.25 de la Ley, además es el único que puede recibir con fines comerciales una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Recapitulando, cabría concluir que en el sistema de ventas a distancia es el vendedor o por su cuenta el que lleva a cabo el transporte y, por definición, el receptor puede ser cualquier persona que no tenga fines comerciales. Esto es, no hace falta que el receptor tenga ninguna autorización administrativa para recibir los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Por su parte en el procedimiento de envíos garantizados, el que transporta solo puede ser el receptor autorizado, que además, al contrario que en las ventas a distancia, tiene que ser empresario y actuar como tal. Constituye por lo tanto la finalidad comercial el principal elemento diferenciador en los procedimientos de envíos garantizados a través del receptor autorizado, circunstancia (los fines comerciales) que no debe concurrir para la consideración de un procedimiento de ventas a distancia a un representante fiscal.

4. Algunas cuestiones problemáticas en la circulación fuera del régimen suspensivo

En los sistemas de circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera del régimen suspensivo, en los procedimientos de ventas a distancia y envíos garantizado, se producen algunas cuestiones problemáticas.

Entre dichas cuestiones que causan inconveniente al consumidor de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera del régimen suspensivo, cabe señalar que el vendedor sufre temporalmente una reducción de su margen de beneficios cuando concierne operaciones con adquirentes de otros Estados miembros. Esto es debido que si el vendedor entrega los bienes al destinatario sin incluir en el precio de venta la parte correspondiente al Impuesto Especial que le fue repercutido por sus proveedores⁵¹⁶.

El empresario sólo recuperará esa parte del coste de adquisición en una fecha posterior, una vez que el destinatario pague el Impuesto Especial en destino y la Administración haya resuelto el expediente de devolución estimando su solicitud (para lo cual dispone de un plazo máximo de seis meses desde la fecha de presentación de la misma). Esta circunstancia puede por lo tanto, acarrear algunos problemas de liquidez a la empresa⁵¹⁷.

5. Documentos de circulación: Especial referencia a los albaranes de circulación

Los productos objeto de impuestos especiales de fabricación tanto en régimen suspensivo como fuera del mismo, con carácter general, deben circular por su ámbito territorial, al amparo de documentos de circulación⁵¹⁸ expedidos por los titulares de los establecimientos desde los que se inicie la circulación⁵¹⁹.

⁵¹⁶ Vid, en este sentido, la contestación a la consulta 1439/1999, de 28 de julio, donde se apunta que el empresario perceptor de la devolución podrá descontar el importe de ésta del precio de venta que acuerde con el operador intracomunitario.

⁵¹⁷ Cfr. RAMOS PRIETO J.; GUERRA REGUERA M., *La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el estado de origen...cit.*, p. 366.

⁵¹⁸ Son los siguientes: a) Documento administrativo electrónico; b) Documento de acompañamiento de emergencia; c) Documento simplificado de acompañamiento; d) Recibos y

En el ámbito interno, la circulación fuera del régimen suspensivo en la que no se exigen ni documentos administrativos electrónicos o documentos simplificados de acompañamiento ni proceda la utilización de un documento aduanero, está amparada por un albarán de circulación⁵²⁰.

Los albaranes de circulación pueden ser facturas, albaranes, conduces y demás documentos comerciales, utilizados habitualmente por la empresa expedidora. En ellos, debe constar el nombre, número de identificación fiscal y, en su caso, C.A.E. del expedidor y del destinatario, clase y cantidad de productos y fecha de expedición, lugar de expedición y entrega y, en su caso, la graduación del producto, además de la firma (art 24 RIIEE).

comprobantes de entrega; e) Marcas fiscales; f) Albaranes de circulación; g) Documentos aduaneros (art. 20 RIIEE).

⁵¹⁹ Salvo, cuando se trate de envíos al ámbito territorial comunitario no interno por el procedimiento de envíos garantizados, donde el documento simplificado de acompañamiento será expedido por el empresario que efectúe dicho el envío (art. 20.2 RIIEE).

⁵²⁰ Señala sobre este aspecto GONZÁLEZ-JARABA, M., Los impuestos especiales de ámbito comunitario...cit., p. 19, <<[...] en sus ámbitos internos los Estados miembros pueden también mantener su propia reglamentación en orden a la circulación de productos. Así, en el interior de nuestro país, se utiliza el documento de acompañamiento no sólo para amparar la circulación en régimen suspensivo, sino también aquella que se realiza en relación con productos exentos o con el impuesto devengado a tipo reducido, y se efectúa la circulación fuera de régimen suspensivo con el impuesto devengado a tipo ordinario mediante un documento válido únicamente en nuestro territorio: el denominado <<albarán de circulación>>.

Nótese que a raíz de la Directiva 2008/118 el documento de circulación que procede emplear en el supuesto al que se refiere el autor es el <<documento administrativo electrónico>>.

6. Circulación sin documento de circulación⁵²¹

Pueden circular sin documento que ampare la circulación, determinados productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se importen⁵²² procedentes de países terceros siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) En relación con bebidas alcohólicas y las labores del tabaco deben ser conducidas personalmente por viajeros, los cuales han de tener más de diecisiete años. No podrán superar determinadas cantidades⁵²³. También pueden circular sin documento de circulación los pequeños envíos⁵²⁴ expedidos, con carácter ocasional, desde un país tercero, por un particular con destino a otro particular, sin que medie pago⁵²⁵.

⁵²¹ Cfr. art. 19 RIIEE.

⁵²² Vid. al respecto art. 1.6 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre de Represión del Contrabando, define el concepto <<importación>>, de la siguiente forma:<< La entrada de mercancías no comunitarias en el territorio español comprendido en el territorio aduanero de la Unión Europea, así como en el ámbito territorial de Ceuta y Melilla. Se asimila a la importación la entrada de mercancías desde las áreas exentas>>.

⁵²³ En el alcohol o bebidas derivadas un litro, en los productos intermedios o vinos espumosos y bebidas fermentadas dos litros, en el vino tranquilo cuatro litros y en la cerveza dieciséis litros. En el ámbito de las labores del tabaco los límites cuantitativos son cualquiera de los siguientes: 200 cigarrillos, 100 cigarritos, 50 cigarros, ó 250 gramos de las restantes labores.

⁵²⁴ Se entiende a efectos de la Ley por pequeños envíos, una botella con un contenido máximo de un litro de alcohol o bebidas derivadas, de productos intermedios o de vinos o bebidas fermentadas, o dos litros de vinos y bebidas fermentadas tranquilos. En las labores del tabaco son pequeños envíos, cualquiera de los siguientes: 50 cigarrillos, 25 cigarritos, 10 cigarros, ó 50 gramos de las restantes labores.

⁵²⁵ Vid. arts. 21 y 61 de la LIIEE.

b) Los carburantes⁵²⁶ contenidos en los depósitos normales de los turismos y automóviles comerciales, así como los contenidos en depósitos portátiles hasta un máximo de 10 litros por vehículo, y en contenedores especiales, con un máximo de 200 litros en el caso de los automóviles comerciales⁵²⁷.

Asimismo pueden circular sin documento de circulación, las adquisiciones tanto en España como en otro país comunitario, de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que los particulares o detallistas efectúen para su propio consumo y transporten ellos mismos.

C. Reintroducción en fábrica o depósito fiscal

De acuerdo con el art. 38 RIIEE, cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, con ultimación del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos pueden volver a introducirse en los establecimientos de salida, siempre que no haya transcurrido el plazo de presentación de la declaración-liquidación del impuesto correspondiente.

En este caso se considera que no se ha producido el devengo del impuesto con ocasión de la salida. La reintroducción en el establecimiento de origen de los

⁵²⁶ Vid. sobre este particular con carácter general SOLANA VILLAMOR, F.; JUÁREZ FERNÁNDEZ-REYES, A., *La fiscalidad de los carburantes*, en AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp. 557-593.

⁵²⁷ Vid. art. 51 LIIEE.

productos rechazados se realizará al amparo de un mensaje de cambio de destino formalizado por el expedidor inicial.

Si tiene lugar una entrega parcial, el destinatario diligenciará el documento de circulación, certificando la cantidad recibida, del mismo modo actuará el representante del expedidor o del transportista indicando que se regresa al establecimiento a la fábrica o depósito fiscal la cantidad restante.

La regla general, sobre la reintroducción en el establecimiento de origen, se recoge en el art. 15. 5 de la Ley donde se señala que, <<en aquellos supuestos de reintroducción de productos en el establecimiento de origen que no hayan podido ser entregados al destinatario por causas ajenas al depositario autorizado expedidor y en aquellos casos en los que se produzca el cese de actividad del establecimiento donde los productos se encuentren con aplicación de una exención, no se permitirá la entrada en las fábricas y los depósitos fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que ya se hubiera devengado el impuesto>>.

En el propio art. 15.2 se establecen, algunos supuestos de reintroducción como una excepción a la regla general, en la cual la misma no tiene cabida. Son los siguientes:

- El art. 10.1c) establece que tienen derecho a devolución de los impuestos especiales de fabricación los empresarios que introduzcan productos objeto de los mismos por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, en un depósito fiscal, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea. La devolución abarca a las cuotas correspondientes a los productos introducidos y queda condicionada a que se acredite la recepción en el Estado de destino de acuerdo con las normas que regulan la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo.

- El art.22 c) establece que se reconoce el derecho a la devolución del impuesto, en el supuesto de devolución a fábrica o depósito fiscal⁵²⁸, así como la destrucción bajo control de la Administración tributaria de bebidas alcohólicas que hayan dejado de ser adecuadas para el consumo humano.

- El art. 40.3, establece literalmente que, <<no obstante lo establecido en el apartado 5 del artículo 15 de esta Ley, los destiladores artesanales podrán destinar las bebidas por ellos producidas a otras fábricas de bebidas derivadas, teniendo derecho en estos supuestos a la devolución de las cuotas satisfechas correspondientes, siempre que se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente>>.

- Según el art. 52 b), se reconoce el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto, en el supuesto de devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados.

En el supuesto de un accidente durante el transporte de hidrocarburos (gasolina y gasóleo) fuera de régimen suspensivo, en el que concurre la circunstancia de que la totalidad de los transportados en un camión trailer se perdió por un accidente. Una parte fue derramada y otra desechada por considerarla comercialmente irre recuperable y finalmente vertida en un lugar habilitado al efecto. La Ley de Impuestos Especiales reconoce el derecho a la devolución de las cuotas del

⁵²⁸ Sobre este particular, la DGT considera que «la devolución del producto a fábrica o depósito fiscal constituye la premisa básica de este supuesto de devolución, por lo que no es posible acordar la devolución del impuesto respecto de un producto que no existe ya como tal y, por tanto, no es susceptible de ser enviado a una fábrica o depósito fiscal» (Res. DGT de 10 de enero de 2000 [JUR 2001, 192659])

Impuesto sobre Hidrocarburos satisfecho, mediante la devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados. El procedimiento y las condiciones para la obtención de la devolución se encuentran establecidas en el artículo 112 del Reglamento de los Impuestos Especiales y recogen, entre otras, la necesidad de aportar un documento acreditativo de la conformidad del titular de la fábrica o depósito fiscal para recibir los productos mezclados o contaminados⁵²⁹.

Es por ello que a ser la devolución del producto a fábrica o depósito fiscal constituye la premisa básica de este supuesto de devolución, no es posible acordar la devolución del impuesto respecto de un producto que no existe ya como tal y, por tanto, no es susceptible de ser enviado a una fábrica o depósito fiscal como concluye la Consulta a la DGT 6/2000 de 10 enero (JUR 2001\192659).

Finalmente, el art. 62b), indica que se reconoce el derecho a la devolución de las cuotas previamente satisfechas por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, en el supuesto de devolución de las labores del tabaco a fábrica para su reciclado.

D. Cambios de destino

El cambio de destinatario y, en su caso, del lugar de entrega, en la circulación interna, puede efectuarse por la totalidad o por parte de la carga. El procedimiento a seguir es el siguiente⁵³⁰:

⁵²⁹ Cfr. el supuesto de hecho, con Consulta a la DGT 6/2000 de 10 enero (JUR 2001\192659)

⁵³⁰ Vid. art. 38.2 RIIEE

a) Si se trata de operaciones con aplicación del impuesto al tipo general, bastará con que se diligencie el documento de circulación por el expedidor o por su representante, indicando el nuevo destinatario o lugar de destino.

b) Si se trata de operaciones en régimen suspensivo o que se benefician de la aplicación de alguno de los supuestos de exención o de tipo reducido amparadas en un documento administrativo electrónico, el expedidor formalizará el correspondiente mensaje electrónico de cambio de destino, practicando en su sistema contable los asientos de regularización que procedan.

V. LA CIRCULACIÓN Y TENENCIA POR PARTICULARES DE PRODUCTOS ADQUIRIDOS EN OTRO ESTADO MIEMBRO: OTRA MODALIDAD DE CIRCULACIÓN FUERA DEL RÉGIMEN SUSPENSIVO

Tal y como afirma SOLANA VILLAMOR, desde el punto de vista del país de origen, el hecho de haberse satisfecho los impuestos especiales en él, representa en principio un grave inconveniente a la neutralidad ya que, si los productos van a soportar nuevamente el impuesto en el país de destino, el doble gravamen a que se verán sometidos los situará en peores condiciones de competencia que los productos similares producidos en el país de destino. La neutralidad impositiva va a hacer necesario, de acuerdo con el principio del gravamen en el país de destino, que se devuelva al expedidor la fiscalidad que ha soportado en el país de origen⁵³¹.

Ahora bien, el art. 10.2 de la Ley 38/92 limita el importe de la devolución de la siguiente forma:

<< En todos los supuestos de devolución reconocidos en esta Ley, el importe de las cuotas que se devuelvan será el mismo que el de las cuotas soportadas. No obstante, cuando no fuera posible determinar exactamente tal importe, las cuotas se determinarán aplicando el tipo vigente tres meses antes de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución>>.

En los supuestos en los cuales, los particulares adquieren y posteriormente transportan por ellos mismos, productos objeto de los impuestos especiales de

⁵³¹ SOLANA VILLAMOR, F., La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales fuera del régimen suspensivo (I),...cit. p.3.

fabricación desde otro Estado miembro que se encuentre dentro del territorio de la Comunidad, se quiebra el principio de gravamen en destino aplicable con carácter general al IVA y los IIEE⁵³².

La adquisición por particulares de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, en un Estado miembro distinto de España no está sometida al impuesto especial que procedería en España y su circulación y tenencia en nuestro no está sujeta a condición alguna. Es condición indispensable, que se haya satisfecho el gravamen en origen, y que la finalidad de la adquisición de los mencionados productos sea la de satisfacer las propias necesidades de los adquirentes particulares⁵³³, sin que se destinen por lo tanto a fines comerciales, y que los transporten ellos mismos⁵³⁴.

Cabría señalar en este sentido, que nos encontramos en el presente caso, a mi juicio, ante un significativo supuesto de no sujeción distinto de los expresamente citados en el art. 6 de la Ley, que con el fin de clarificar los límites del hecho imponible, establece determinados supuestos en los que no se ha realizado el mismo, es decir, en el caso de los impuestos especiales de fabricación, <<la fabricación e importación de los productos objeto de dicho impuesto dentro del territorio de la Comunidad>>⁵³⁵.

⁵³² Vid. art. 16 párr. 1º Ley de IIEE.

⁵³³ Vid. sobre este particular, STJCE 18/07/2013, " Metro Cash & Carry Danmark", As. C-315/12.

⁵³⁴ Vid. art. 16.1 de la LIIEE.

⁵³⁵ De este modo el art. 6 de la Ley de IIEE, señala que: << No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación,

Así se establece también en los considerandos de Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre al señalar que, <<cuando los productos sujetos a impuestos especiales sean adquiridos por particulares para sus propias necesidades y transportados por estos a otro Estado miembro, los impuestos especiales se pagarán en el Estado miembro de adquisición de los productos, con arreglo al principio que regula el mercado interior>>.

En estos casos (que corresponden al régimen de viajeros en el IVA), siempre que la circulación y tenencia en España no tenga fines comerciales (los productos deben, por lo tanto, tener como único fin satisfacer sus propias necesidades), no estarán sometidos al impuesto vigente en nuestro país y su circulación y tenencia por dicho ámbito no estará sujeta a condición alguna. A estos efectos, la ley establece una presunción iuris tantum de fines comerciales por encima de cierta cantidad de producto, aspecto que es tratado en un apartado posterior.

almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

2. Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

3. La destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo.

Se considerará que los productos han sido destruidos totalmente o han sufrido una pérdida irremediable cuando no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales y se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hayan producido o detectado>>.

El régimen de viajeros (compras por un turista que regresa a su país con un bien adquirido) se aplica el principio de gravamen en origen, propio del sistema definitivo. Hasta 1992 estas operaciones suponían una entrega interior, seguida de una exportación y una importación. A partir de enero de 1993 se trata de una operación interior que se grava al tipo aplicable en el país donde se realiza la compra. El posterior traslado al país de origen del viajero es irrelevante a efectos de IVA. En este caso se ha optado por no establecer ninguna regla especial, porque las distorsiones que pueden originarse, redirigiendo la demanda hacia países con tipos más bajos, son relativamente soportables, ya que se trata de una parte pequeña del tráfico intracomunitario (menos del 5 por 100), y además del coste del viaje hace que no compense demasiado desplazarse para comprar, por ejemplo, ordenador o un reloj⁵³⁶.

La circulación y tenencia por particulares de productos adquiridos sin fines comerciales en otro estado miembro, como ya se ha dicho constituye una excepción al principio de gravamen en destino, que rige con carácter general. Por su parte, si productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro se mantiene con fines comerciales en un Estado miembro distinto del primero, es decir con la finalidad de ser entregados o utilizados en Estado miembro de destino, dichos productos estarán sujetos a impuestos especiales que pasarán a ser exigibles en este último (art. 33.1 de la Directiva

⁵³⁶ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*,...cit. p. 307. Continúan los autores, matizando que aunque <<en el régimen de viajeros se ha optado por pasar al gravamen en origen, sin embargo existe una excepción respecto a los vehículos, porque las distorsiones fiscales podrían ser importantes si los particulares pudieran comprar un coche, un barco o una avioneta con IVA del Estado en que se realiza la compra. Por ello se ha establecido una regla especial consistente en localizar la entrega de vehículos, a efectos del IVA, en el lugar en que se matriculan. Como existe obligación de matricular el vehículo allí donde va a circular habitualmente, ello asegura que sigue aplicándose el gravamen en destino (como ocurría hasta 1992).

2008/118/CE, de 16 de diciembre, que establece un régimen general de los impuestos especiales y deroga Directiva 92/12/CEE).

En la tributación en origen por los impuestos especiales de fabricación resultan más beneficiados, como es lógico, aquellos países cuya carga impositiva en los mencionados impuestos es más baja. En este sentido como indican RAMOS y GUERRA <<a nadie escapa la proliferación de estaciones de servicio, expendedurías de tabaco o establecimientos de venta de bebidas alcohólicas que se ha producido durante la última década en algunas localidades fronterizas, concretamente de los países que aplican una menor presión fiscal sobre estos productos. En España tenemos, entre otros, el ejemplo de La Junquera, enclave situado en la frontera hispano-francesa hacia el que peregrinan ávidos de ahorrarse algunos euros habitantes de las localidades del Sureste de Francia en breves desplazamientos; viajes que en más de una ocasión no pasan de ser una mera “excursión fiscal”, programada casi exclusivamente para repostar combustible y comprar tabaco y algunas bebidas alcohólicas que después serán revendidas en el propio país>>⁵³⁷.

⁵³⁷ RAMOS PRIETO J.; GUERRA REGUERA M., *La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el estado de origen...cit.*, p. 338. En cualquier caso, apuntan los autores en este sentido que aunque resultaría interesante conocer datos aproximados acerca de la disminución recaudatoria que ocasiona este tipo de conductas a la Hacienda de los Estados miembros, tampoco conviene alarmarse en exceso; siempre que la permisividad de las autoridades nacionales encargadas de llevar a cabo medidas de control no rebase unos márgenes prudenciales, estaremos ante un mal menor en comparación con las innegables ventajas que ha depurado la creación del mercado interior en el proceso de construcción europea.

VI. IRREGULARIDADES EN LA CIRCULACIÓN INTRACOMUNITARIA

A. Concepto de irregularidad. El impuesto se devenga en el lugar de comisión de la misma, y en caso de falta de prueba, en origen

Hay irregularidad en la circulación intracomunitaria de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación si una expedición de productos objeto de los mismos, o parte de ella que circula entre países miembros o con destino a un tercero, no es recibida por su destinatario en el territorio de la Comunidad o no lo abandona efectivamente, si su destino es la exportación, con la salvedad de que concurra alguna causa de no sujeción.

En relación con las causas de no sujeción, por ejemplo, se permite la circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a un particular que compra en un Estado miembro pagando el impuesto de dicho Estado (en vez de el gravamen que correspondería en España, de acuerdo con el criterio de gravamen en destino que se aplica con carácter general), siempre que no existan fines comerciales. Tampoco están sujetas en los impuestos especiales de fabricación las pérdidas normales⁵³⁸ en el proceso productivo que se produzcan

⁵³⁸ El art. 1.10 del RIIEE define las pérdidas como: <<Cualquier diferencia en menos, medida en unidades homogéneas, entre la suma de los productos de entrada en un proceso de fabricación o de almacenamiento y la suma de los productos de salida del mismo, considerando las correspondientes existencias iniciales y finales. En el caso del transporte se considerarán "pérdidas" cualesquiera diferencias en menos entre la cantidad de productos que inician una operación de transporte y la cantidad de productos que la concluyen o que resultan de una comprobación efectuada en el curso de dicha operación>>. Por ejemplo, en el almacenamiento de cerveza envasada, el porcentaje de pérdida admitido en el Impuesto sobre la cerveza es el 0,05 %

en régimen suspensivo o la destrucción total o pérdida de dichos productos en la circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo.

Por ejemplo en el ámbito del Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, el art. 90.1 del RIIEE, establece que a los efectos de los supuestos del no sujeción del artículo 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles en los procesos de fabricación, elaboración, envasado, almacenamiento y transporte en el proceso de fermentación alcohólica de las melazas y demás sustancias azucaradas constituyen, <<el 10 por 100 de la cantidad de alcohol absoluto que constituiría el rendimiento químico teórico del 100 por 100 de los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa contenidos en aquellas que hayan sido puestas en trabajo>>⁵³⁹.

del volumen de la cerveza envasada en barriles, y el 1 por 100 del volumen de la cerveza envasada en otros envases durante cada trimestre natural. En el embotellado o envasado en recipientes acondicionados, correspondientes al Impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas, para la venta al por menor el 0,5 % de las cantidades de alcohol puro a envasar. En relación con el porcentaje de pérdidas reglamentario admisible en el Impuesto sobre las labores del tabaco, en cigarrillos negros, 6% en batido y en picado, y en cigarrillos rubios, 6% en batido y 4% en picado. Finalmente, también son porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles en el Impuesto sobre hidrocarburos, por ejemplo, en una red de oleoductos autorizada como depósito fiscal de hidrocarburos, sobre el volumen introducido semestralmente, un 0,035%.

⁵³⁹ Vid. en este sentido, FALCÓN Y TELLA, R., La ilegalidad de la presunción de un rendimiento mínimo del art.90.1.a) del Reglamento de Impuestos Especiales el cambio de criterio introducido inadvertidamente por la STS 1 febrero 2005 (RJ 2005, 1378), Quincena fiscal, nº. 9, 2006, pp. 5-9, (Editorial) (consultado en www.aranzadigital.es), al respecto señala el autor, <<es de esperar, por tanto, que o bien se modifique el Reglamento eliminando del mismo toda presunción de rendimiento mínimo en relación con las materias primas que no contienen alcohol, o bien se corrija el criterio sentado por la STS de 1 de febrero de 2005 (que, en cuanto desestimatoria de un recurso directo, ni fija doctrina legal, ni sienta jurisprudencia, ni impide volver a plantear la cuestión con ocasión de los actos de aplicación de la <<presunción>>), volviendo al criterio tradicional de las SSTS de 11 de mayo y 11 de diciembre de 2001, y de otras muchas que

En relación con las <<mermas>> que fija el propio legislador en el reglamento de la Ley de IIEE, señala PELECHÁ ZOZAYA, que si el hecho imponible es fabricar o importar, en ningún caso se puede considerar como supuesto de no sujeción el fabricar o importar determinadas cantidades -las mermas- del producto de que se trate. Lo que tenía que haber hecho el legislador, afirma a nuestro juicio acertadamente el autor, es distinguir entre base imponible y base liquidable (concepto que no aparece en la normativa de impuestos especiales): la primera sería la cantidad teórica de producto fabricado o importado y la segunda sería esa cantidad -es decir, la base imponible- menos las mermas. Por otra parte, no parece jurídicamente muy correcto - aunque sí operativo y, quizá, necesario- que las mermas se apliquen en cualquier caso, con independencia de que se pruebe que se han producido. Por otra parte, las mermas fijadas reglamentariamente están, en general, calculadas en función de las pérdidas que durante los procesos de fabricación, transporte, almacenamiento etcétera, se producían hace bastantes años, muy superiores a las que se producen actualmente, de modo que el reglamento de la Ley de IIEE da un <<regalo tributario>> a los interesados de una generosidad rayana con la magnificencia⁵⁴⁰.

Son supuestos paradigmáticos de irregularidades en la circulación intracomunitaria, no registrar la entrada de la mercancía en depósito, no declarar la mercancía en la aduana correspondiente, que el visado de un documento sea falso, no llevar contabilidad, no anotar las expediciones recibidas en el “libro de Almacén”, tener un depósito no conocido por la Administración Tributaria –por ejemplo, un depósito subterráneo-, la falsedad de los sellos en los excepcionales

consideran insuficiente el rango reglamentario para el establecimiento de presunciones. De ello depende la supervivencia del sector.

⁵⁴⁰ PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior...* cit.193.

supuestos en los que el documento de acompañamiento sigue siendo en formato papel⁵⁴¹, simulación contractual (absoluta o relativa), etc.

⁵⁴¹ Como establece el apartado C) del Anexo I de la Orden EHA/3385/2010, de 17 de diciembre (RCL 2010\3356) <<El documento de acompañamiento se utilizará para documentar las expediciones internas, incluso desde el lugar de importación, en los siguientes casos:

1. Las expediciones de productos que circulen en régimen suspensivo, excepto en el caso de los productos de la tarifa 2ª no incluidos en las definiciones del apartado 1 del artículo 49 de la Ley 38/1992, denominados en el artículo 116 bis.1.c) del Reglamento de los Impuestos Especiales <<productos no sensibles>>.

2. Las expediciones de productos en que el devengo del impuesto se haya producido a tipo reducido, con la excepción de hidrocarburos vendidos por detallistas a consumidores finales, los autosuministros efectuados por los consumidores finales autorizados, de acuerdo con el artículo 22.1.b).5ª del Reglamento de los Impuestos Especiales y cuando resulte aplicable el procedimiento de ventas en ruta.

3. Las expediciones de productos en que resulte aplicable una exención en razón de su destino, con la excepción de los avituallamientos de combustibles y carburantes a aeronaves y embarcaciones, que deberán documentarse con los comprobantes de entrega o recibos de entrega, si la distancia a recorrer desde el establecimiento de expedición no es superior a 50 kilómetros, de los avituallamientos efectuados por el procedimiento de ventas en ruta y de los productos relacionados en la tarifa 2ª del apartado 1 del artículo 50 de la Ley 38/1992 a los que se aplique la exención prevista en el apartado 1 del artículo 51 de dicha Ley.

4. Las expediciones de productos que circulen en régimen suspensivo para su exportación y salida del territorio de la Comunidad por una Aduana española.

5. Un mismo documento administrativo comercial podrá ser utilizado simultáneamente como documento de acompañamiento y como albarán de circulación, siempre que, además de cumplir las condiciones establecidas en estas instrucciones, queden claramente diferenciados los productos cuya circulación se ampare con documento de acompañamiento o con albarán de circulación y se consignen dos números de referencia debidamente identificados, correspondientes uno al documento de acompañamiento y otro al albarán de circulación>>.

Ya se ha mencionado con anterioridad en este trabajo, que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con la salvedad de la circulación y tenencia por particulares de productos adquiridos en otro estado miembro siempre que no existan fines comerciales, pueden circular bien en régimen suspensivo o bien, fuera del régimen suspensivo pero, en todos los casos, cumpliendo con los requisitos marcados legalmente.

Finalmente, es destacable en relación con las irregularidades en la circulación intracomunitaria que tal y como establece el art. 50 ter 4 de la Ley cuando se cometa una irregularidad en el movimiento en régimen suspensivo entre el ámbito territorial comunitario no interno y el ámbito territorial interno, la responsabilidad de la persona que haya garantizado el pago, no comprende el pago del importe correspondiente al tipo impositivo autonómico, salvo que se pruebe que el mismo haya participado en la irregularidad o el delito.

B. Irregularidades en la circulación intracomunitaria: Modalidades

El principio general que debe aplicarse en materia de irregularidades en la circulación intracomunitaria se encuentra claramente recogido en la EM de la Directiva (11) al señalar que <<En caso de que se registre una irregularidad, el impuesto especial debe pagarse en el Estado miembro en cuyo territorio se haya cometido la irregularidad que haya dado lugar al despacho a consumo⁵⁴² o, si no fuera posible determinar dónde se ha cometido, en el Estado miembro en el que se

⁵⁴² La Ley 38/92 hace referencia en este mismo sentido al <<ámbito territorial interno que dé lugar al devengo de los impuestos especiales de fabricación>> (art. 17ª1a) de la Ley).

haya detectado⁵⁴³. Si los productos sujetos a impuestos especiales no llegaran a su destino sin que se hubiera detectado ninguna irregularidad, debe considerarse que se ha cometido una irregularidad en el Estado miembro de expedición de los productos>>⁵⁴⁴.

En este último supuesto no se considera que se ha cometido una irregularidad en el Estado miembro de expedición si, en un plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación se aporta la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, del final de la circulación, de conformidad con el artículo 20 apartado 2 de la Directiva, o del lugar en que se ha cometido la irregularidad.

Una vez transcurrido el plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación sin que se aporte prueba, a satisfacción de la Administración Tributaria española del final de la circulación porque los productos han sido entregados al destinatario o han abandonado efectivamente el territorio de la UE o que la irregularidad ha tenido lugar fuera del ámbito territorial interno, se considera que el régimen suspensivo se ha ultimado y se ha producido el devengo del impuesto en el Estado miembro en que se inició la circulación.

No se aplicará el principio general, como es lógico, si antes de la expiración de un período de tres años a partir de la fecha en que haya comenzado la circulación,

⁵⁴³ La Ley 38/92 se refiere en este sentido a que se considera que la irregularidad se ha cometido en el ámbito territorial interno del Estado en que se compruebe y en el momento en de su comprobación (art. 17ª1b) de la Ley).

⁵⁴⁴ Cfr. art. 10 de la Directiva.

llega a determinarse el Estado miembro en el que se ha cometido realmente la irregularidad⁵⁴⁵.

En el caso de la concurrencia de la circunstancia del párrafo anterior en nuestro país; es decir que España fuera el lugar de expedición de los productos y se descubre el Estado miembro en que se ha cometido la irregularidad, la Administración tributaria española debe proceder a la devolución de los impuestos especiales percibidos, una vez que se aporten pruebas de la percepción de tales impuestos en el Estado miembro en el que realmente se produjo la irregularidad y viceversa en el caso de que se descubra que la irregularidad se produjo en España habiéndose cobrado el impuesto especial de fabricación en otro Estado miembro.

Tal y como establece el art. 38.3 de la Directiva, el **deudor** del impuesto es la persona que haya garantizado su pago; esto es la persona que tenga productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la

⁵⁴⁵ También se aplicará un plazo de tres años para la notificación de la deuda aduanera. Así el art. 103 del CAU establece que: << 1. No se podrá notificar ninguna deuda aduanera una vez que haya transcurrido un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

2. Cuando el nacimiento de la deuda aduanera sea consecuencia de un acto que, en el momento en que fue cometido, fuera susceptible de dar lugar a procedimientos judiciales penales, el plazo de tres años establecido en el apartado 1 será ampliado a un plazo mínimo de cinco años y máximo de diez años de conformidad con el Derecho nacional.

3. Los plazos establecidos en los apartados 1 y 2 se suspenderán en caso de que:

a) se presente un recurso con arreglo al artículo 44, tal suspensión se aplicará a partir de la fecha en que se presente el recurso y mientras dure el procedimiento de recurso; o

b) las autoridades aduaneras comuniquen al deudor, con arreglo al artículo 22, apartado 6, los motivos por los que pretenden notificar la deuda aduanera; tal suspensión se aplicará desde la fecha de dicha comunicación y hasta el final del período en el que el deudor tiene la oportunidad de presentar observaciones.

[...]>>.

afectación o el vendedor⁵⁴⁶ o el representante fiscal en el sistema de ventas a distancia⁵⁴⁷ y cualquier persona que haya participado en la irregularidad.

Los impuestos especiales de fabricación que se devenguen como consecuencia de irregularidades que se produzcan en nuestro país durante circulación intracomunitaria tanto en régimen suspensivo como fuera de él, serán exigibles por la Administración Tributaria española⁵⁴⁸.

Lo serán también, los impuestos especiales si los productos sujetos no llegan a su destino, sin que se haya cometido irregularidad alguna en la circulación intracomunitaria que dé lugar al devengo de los mismos. Se considera, en este caso, que se ha cometido una irregularidad en España en el momento del inicio de la circulación, salvo que en un plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación, se prueba que esta ha finalizado, o el lugar en que se ha cometido la irregularidad. De este modo, al cometerse la infracción en España, la Hacienda española está legitimada para exigir al expedidor el ingreso de la cuota tributaria. Se establece en este caso, una presunción legal *iuris tantum*, que admite prueba en contrario, de realización del hecho imponible seguido del devengo en territorio español.

⁵⁴⁶ Vid. Art. 34, apartado 2, letra a) de la Directiva.

⁵⁴⁷ Art. 36, apartado 4, letra a) de la Directiva.

⁵⁴⁸ En este mismo sentido Directiva 2008/118/CE, indica en su art. 38.2 que cuando se observe una irregularidad en el curso de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, en un Estado miembro distinto de aquel en el que se hayan despachado a consumo, estarán sujetos a impuestos especiales en el país en que se haya observado la irregularidad, donde los mismos serán también exigibles.

En relación con el plazo de cuatro meses, la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 diciembre 2002 (ponente: F. MACKEN), pleno, Asunto C-395/00, *Distillerie Fratelli Cipriani Spa*, señala que sólo puede computarse a partir del momento en que el interesado tuvo o pudo tener conocimiento de la infracción o de la irregularidad y no a partir de la expedición de los productos objeto de impuestos especiales. En caso contrario, se vería privado de la posibilidad de defenderse cuando las eventuales irregularidades se descubrieran con posterioridad a la expiración de dicho plazo (30)⁵⁴⁹.

Si no es posible determinar el Estado miembro en que se ha producido la irregularidad y se comprueba su existencia España, los impuestos especiales de fabricación serán exigibles <<ex lege>> por la Administración Tributaria española (tanto si los productos circulan en régimen suspensivo como si lo hacen fuera de este régimen). En este supuesto, se considera que la irregularidad se ha producido en dicho ámbito territorial en el mismo momento de la comprobación⁵⁵⁰.

⁵⁴⁹ En el mismo sentido se señala que, <<en caso de que el expedidor, de buena fe y sin incurrir en negligencia, no tenga o no pueda tener conocimiento de la irregularidad comprobada durante la circulación de los productos objeto de impuestos especiales, la Comisión entiende que el plazo de cuatro meses sólo comenzará a correr a partir de la fecha en la que el expedidor conozca efectivamente la eventual irregularidad o infracción>> (39). Según la Comisión, sólo esta última interpretación [...] es conforme con el principio general de respeto del derecho de defensa y con el efecto útil de esta norma (40).

⁵⁵⁰ La Administración tributaria española debe informar, en su caso, a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. También, cuando la irregularidad que dé lugar al devengo de impuestos especiales de fabricación se produzca en el ámbito territorial interno (en ambos casos los productos deben circular en régimen suspensivo).

El art. 17.A.1 de la Ley española ha de interpretarse necesariamente en el contexto de la Directiva 2008/188, que es la que desarrolla. Así, el art. 38 de dicha Directiva, tras afirmar en su apartado 1 que en caso de irregularidades, ha de pagarse el impuesto en el Estado miembro en que se haya observado la irregularidad, establece inmediatamente después, en el apartado 2 del citado art. 38, que de no ser posible probar el lugar de la infracción, se presume producida en el Estado <<en que fue comprobada>>.

Esta norma de la Directiva y del art. 17.A.1 de la Ley española permite la actuación del Estado miembro correspondiente en una doble vía, ya que por un lado posibilita a nuestro país liquidar las irregularidades comprobadas en España en los envíos efectuados desde otros Estados miembros, informando al país de salida (este aspecto se recoge en el art. 17.A.3 de la Ley de IIEE); y también, atribuye a cualquier Estado miembro la posibilidad de liquidar cuando sea dicho Estado miembro el que ha comprobado la irregularidad, aunque el envío se realice desde España.

No obstante, si, antes de la expiración de un período de tres años, a contar desde la fecha de comienzo de la circulación o de la adquisición de los productos si circulan fuera del régimen suspensivo, llegara a determinarse el Estado miembro, distinto de España, en el que se ha producido realmente la irregularidad, los impuestos especiales serán exigibles por dicho Estado miembro. En ese caso, la Administración Tributaria española procederá a la devolución de los impuestos especiales percibidos, una vez que se aporten pruebas de la percepción de tales impuestos en el Estado miembro en el que realmente se produjo la irregularidad⁵⁵¹.

⁵⁵¹ Lo mismo ocurrirá en caso contrario, es decir, si se ha presumido que una irregularidad ha tenido lugar fuera de España y antes de la expiración de un período de tres años a contar desde la fecha de comienzo de la circulación, se llega a determinar que dicha irregularidad se había

En este sentido el FJ I, de la STS de 17 febrero 2011 (RJ 2011\1524), señala que <<[...]si bien no ha quedado acreditado documentalmente que los alcoholes despachados salieron de la Comunidad Europea⁵⁵², sin embargo la aparición en Dinamarca de los bidones identifica plenamente el alcohol expedido en las operaciones de agosto y octubre de 1.994, y ello se infiere tanto de la investigación policial y judicial llevada al efecto, como de diversa documentación obrante en las actuaciones; que por tanto, y deduciéndose que el alcohol fue desviado a Dinamarca y que la irregularidad en su circulación se produjo por tanto en dicho país, sus autoridades son las únicas competentes para practicar la regularización definitiva correspondiente, concurriendo en consecuencia en las Actas impugnadas la causa de nulidad consistente en la incompetencia de las autoridades españolas para extenderlas; que igualmente, es cierto que los sellos de la Aduana de Kiel fueron falsificados y que ello implica que el alcohol no salió de la Comunidad Europea, pero ello es porque los contrabandistas le dieron un destino distinto al que en principio hicieron constar en la documentación; que si el recurso se suspendiese hasta el momento en que recaiga sentencia firme en el proceso penal seguido contra los autores de la estafa, se podría aportar al presente recurso la prueba definitiva y fehaciente de que la irregularidad en la circulación se produjo en Dinamarca, con lo que conforme al art. 17.4 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787) procedería estimar el recurso y anular las Actas, reiterándose por ello la petición de suspensión del mismo[...]. Además, si el expedidor de los productos dispone de un plazo de tres años para aportar la prueba de la regularidad de la operación o del lugar donde se cometió realmente la infracción, a tenor del art. 17 de la Ley de Impuestos Especiales, carece totalmente de

producido realmente en España. Los impuestos especiales, por lo tanto, serán exigibles por la Administración Tributaria española, que informará de ello a las autoridades competentes del Estado miembro en que inicialmente se hubieran percibido dichos impuestos.

⁵⁵² Vid. con carácter general para una visión retrospectiva, DUCK, L., *Los impuestos especiales en las Comunidades Europeas*, en *Hacienda pública Española*, nº 71, 1981, pp. 85-95.

cobertura legal además de producir indefensión, que la Administración tributaria levante Acta una vez transcurrido dicho plazo, pues se le priva al obligado tributario de la posibilidad de aportar tal prueba>>.

Cabría resumir lo dicho en este punto, señalando que en caso de que se registre una irregularidad, el impuesto especial debe pagarse en el Estado miembro en cuyo territorio se haya cometido la misma y en el cual se presuma el despacho a consumo. Son ejemplos de irregularidades como consecuencia de las cuales, directa o indirectamente, entiende producido el despacho a consumo, cisternas de alcohol localizados en depósitos subterráneos desconocidos por la Administración Tributaria española, contratos falsos de venta de alcohol a empresas fantasmas situadas en terceros países no realizándose, por lo tanto, ninguna exportación, sin existencia siquiera de declaración de exportación alguna, etc. En caso de duda, la Directiva y la Ley interna ordenan, atender al Estado en que ha podido <<comprobarse>> la existencia de la irregularidad o infracción (antes de acudir a la presunción del art. 38.2 de la Directiva⁵⁵³ y 17.A.2 de la Ley⁵⁵⁴).

⁵⁵³ Dicho artículo que establece que, cuando se observe una irregularidad en el curso de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que se hayan despachado a consumo y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la irregularidad, se considerará que esta se produjo y los impuestos especiales se devengarán en el Estado miembro en que fue comprobada. [...]

⁵⁵⁴ Por su parte el art. 17.A.2 de la ley indica que, <<cuando productos expedidos desde el ámbito territorial interno no lleguen a su destinatario en otro Estado miembro o no salgan efectivamente del territorio de la Comunidad, si su destino era la exportación, y no se haya comprobado durante la circulación ninguna irregularidad que dé lugar al devengo de los impuestos especiales, se considerará que se ha cometido una irregularidad en el ámbito territorial interno en el momento del inicio de la circulación, y los impuestos especiales serán exigibles por la Administración Tributaria española excepto si, en un plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación, se aporta la prueba, a satisfacción de dicha Administración, de que los productos han sido entregados al

De este modo, si no es posible determinar dónde se ha cometido la irregularidad, se entenderá cometida en el Estado miembro en el que se ha detectado. Y, si los productos sujetos a impuestos especiales no llegan a su destino, no habiéndose detectado ninguna irregularidad, debe considerarse que se ha cometido una irregularidad en el Estado miembro de expedición de los productos.

Finalmente establece el art. 8.6 de la Ley que:

<< En los supuestos de irregularidades a que se refiere el artículo 17 de esta Ley, responderán solidariamente del pago del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas a garantizarlo según la modalidad de circulación intracomunitaria en que se hayan producido las irregularidades>>.

A título de ejemplo, en relación con el mencionado art. 8.6 de la Ley, cabría hacer referencia al caso imaginario que sigue. En el supuesto de suministros de alcohol parcialmente desnaturalizado (exento⁵⁵⁵) , los cuales son recibidos por un destinatario que carece del CAE correspondiente debidamente inscrito⁵⁵⁶,

destinatario, que han abandonado efectivamente el territorio de la Comunidad o que la irregularidad ha tenido lugar fuera del ámbito territorial interno>>.

⁵⁵⁵ Vid. en este sentido art. 42 LIIIEE que establece: <<Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refieren los artículos 9 y 21, las siguientes: [...] 2. La fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado, mediante el procedimiento que se establezca reglamentariamente, para ser posteriormente utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por ingestión. 3. En los supuestos contemplados en los apartados anteriores, el beneficio de la exención quedará condicionado al cumplimiento de las obligaciones en materia de circulación y a la justificación del uso o destino dado al alcohol desnaturalizado>>.

⁵⁵⁶ Cfr. art. 42.1 del Reglamento que establece:<< Con carácter general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 39, 40 y 177 de la Ley General Tributaria, los cambios en la titularidad

procedería que la Administración aplicase las previsiones del artículo 8.6 de la Ley así como la presunción del artículo 15.11 de la misma, según la cual, <<cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno>>, es procedente, por lo tanto, la liquidación íntegra girada a la empresa suministradora (al proveedor), como sujeto pasivo del impuesto, al haberse producido un incumplimiento de las normas reglamentariamente establecidas para el disfrute de la exención discutida⁵⁵⁷. Ha de destacarse, a mi juicio, que es el propio art. 75 del Reglamento de los IIEE (citado en nota a pie de página), señala las condiciones en las que puede suministrarse alcohol parcialmente desnaturalizado con exención del impuesto. En el supuesto que señalado como ejemplo es, por lo tanto, aplicable el art. 15.11 de la Ley.

de los establecimientos inscritos sólo surtirán efecto una vez que el nuevo titular se inscriba como tal en el registro territorial de la oficina gestora de acuerdo con lo establecido en el artículo 40 de este Reglamento.

Mientras ello no ocurra, se considerará como titular del establecimiento a efectos de este Reglamento a la persona o entidad que figure inscrita como tal en el registro territorial, siendo ella la responsable de los productos almacenados, introducidos o expedidos desde el establecimiento hasta que se efectúe la baja o el cambio de titularidad>>.

⁵⁵⁷ Son las condiciones reglamentarias, las establecidas en los arts. 73 y ss. del Reglamento, disponiendo el art. 75 en relación al caso que tratamos: <<3. Los industriales que deseen utilizar alcohol parcialmente desnaturalizado con los desnaturalizantes aprobados con carácter general, así como aquéllos a los que se haya autorizado la utilización de un desnaturalizante específico, según lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores, solicitarán la inscripción del establecimiento en que van a utilizar el alcohol parcialmente desnaturalizado, en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a dicho establecimiento>>. Cfr. dicho art. 75 con el art. 74.1 del Reglamento, que en la misma línea señala que, <<en la solicitud harán constar el nombre o razón social y Número de Identificación Fiscal del proveedor o proveedores elegidos, así como el CAE del establecimiento o establecimientos desde los que se efectúe el suministro>>.

C. Recapitulación sobre las irregularidades en la circulación intracomunitaria

En el caso de que en el curso de la circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación tanto en régimen suspensivo como fuera del mismo se produzca una irregularidad las consecuencias son las siguientes:

1. Los impuestos especiales de fabricación son exigibles en el lugar de devengo del mismo (nótese que las irregularidades son un supuesto de devengo); esto es en el Estado miembro en el que se cometió la irregularidad. En caso de no conocerse este último, en el Estado miembro en que la irregularidad sea comprobada.
2. Si no se ha comprobado ninguna irregularidad en un plazo se considera *iuris tantum* que la misma se ha producido en el lugar de inicio de la circulación, salvo si antes de cuatro meses se prueba lo contrario⁵⁵⁸.
3. Las dos presunciones *iuris tantum* anteriores pueden ser destruidas mediante prueba en contrario en un plazo de tres años desde el inicio de la circulación.
4. En caso de destrucción de las presunciones la Administración Tributaria del Estado miembro que haya percibido el impuesto especial de fabricación de forma improcedente ya que no le correspondía, debe proceder a su devolución una vez

⁵⁵⁸ En este sentido indica la STSJ de La Rioja 185/2002 de 8 mayo (JT 2002\1120) en relación con las irregularidades en la circulación intracomunitaria, acaecidas respecto de productos enviados desde el ámbito territorial interno a otro Estado miembro, que si se produce una irregularidad pero no es posible verificar el lugar concreto donde ésta tuvo lugar y además no fue regularizada en otro Estado miembro, debe considerarse <<ex lege>> que la misma se produjo dentro del ámbito territorial español, procediendo su regularización por parte de las autoridades españolas.

que se aporten pruebas de percepción de tales impuestos en el Estado miembro en el que realmente se produjo la irregularidad.

VII.GESTIÓN DEL IMPUESTO. PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCIÓN DE LOS IIEE DE FABRICACIÓN

En los procedimientos que vamos a exponer a continuación, procederá la devolución de las cuotas satisfechas por impuestos especiales de fabricación. Los mismos tendrán, para su resolución, un plazo máximo de seis meses, con las siguientes particularidades⁵⁵⁹:

a) En el procedimiento de suministros de carburantes en las relaciones internacionales⁵⁶⁰, el cómputo de seis meses comienza a partir de la fecha en que tengan entrada en el registro del centro gestor la relación centralizada de determinados datos⁵⁶¹.

⁵⁵⁹ Vid, art. 6.7 RIIEE.

⁵⁶⁰ Vid. art. 5 RIIEE

⁵⁶¹ En el supuesto de <<suministros de carburantes en el marco de las relaciones internacionales>>, se producirá la devolución de las cuotas del impuesto, si la adquisición de carburantes se efectúa mediante la utilización de tarjetas de crédito, de débito o de compras, cuya emisión, para este fin, haya sido previamente aprobada por el centro gestor. El día desde el que comienza a computarse el plazo máximo de seis meses para resolver si procede, en su caso, de la devolución comienza cuando las entidades emisoras de tarjetas presenten por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos establecidos al respecto, en un plazo que terminará el día 20 del mes siguiente al de la finalización de cada trimestre, una relación con los datos indicados en el art. 5.6 RIIEE, que son:

- a) Nombre o razón social, domicilio y Número de Identificación Fiscal de la entidad emisora.
- b) Matrícula del vehículo, así como el Número de Identificación Fiscal y nombre de su propietario y código de la cuenta de cliente (c.c.c.) de cargo.
- c) Cantidad total de cada clase de carburante, expresada en litros, adquirida mediante la utilización de la tarjeta, hasta el máximo mensual autorizado, e importe total adeudado en el trimestre.

b) En los procedimientos de devoluciones por exportación⁵⁶², el cómputo de los seis meses, comienza a partir de la fecha de salida efectiva de las mercancías del territorio aduanero de la Unión Europea⁵⁶³.

c) En los procedimientos de devoluciones como consecuencia de la introducción de productos objetos de los impuestos especiales de fabricación en un depósito fiscal para su posterior envío a un destinatario domiciliado o establecido dentro del ámbito territorial comunitario no interno o que son enviados por el sistema de envíos garantizados o ventas a distancia (arts. 8 al 10 del RIIEE), el cómputo del plazo de seis meses comienza a partir de la fecha en que tiene entrada en el registro de la oficina gestora correspondiente a cada establecimiento de salida de los productos o desde el que se ha efectuado la entrega, respectivamente, la solicitud de devolución del impuesto satisfecho en el país de origen⁵⁶⁴.

⁵⁶² Vid. art. 7 RIIEE

⁵⁶³ En este sentido, la fecha de salida del territorio aduanero comunitario será la que se tenga en cuenta a efectos de la determinación de la cuota a devolver. Esta será coincidente con la operación que origina el derecho a devolución, o tres meses antes de la misma cuando no sea posible determinar exactamente el importe de las cuotas a devolver. Vid. en este último caso arts. 10.2 de la ley y 6.2 del Reglamento, donde se establece que <<las cuotas se determinarán aplicando el tipo vigente tres meses antes de la fecha en que se realiza la operación que origina el derecho a la devolución>>.

⁵⁶⁴ En los supuestos de introducción en un depósito fiscal, la operación que origina el derecho a la devolución es la recepción de los productos en el Estado de destino (art. 8.8 RIIEE). Por su parte en el sistema de envíos garantizados y ventas a distancia, la operación que lo origina es el pago o cargo contable, del impuesto satisfecho en destino (arts. 9.4 y 10.4 RIIEE).

d) En los procedimientos de devoluciones por utilización del alcohol y bebidas alcohólicas en ciertos procesos (art. 54⁵⁶⁵ y 80 RIIEE⁵⁶⁶), el cómputo del plazo de seis meses comienza a partir de la fecha en que tenga entrada en el registro de la oficina gestora que corresponda⁵⁶⁷, la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas que proceda, consumidos durante el trimestre⁵⁶⁸.

e) En los procedimientos de devoluciones por utilización de hidrocarburos en ciertos usos (arts. 109⁵⁶⁹, 110⁵⁷⁰ y 111 RIIEE⁵⁷¹), el cómputo del plazo de seis

⁵⁶⁵ Establece, este artículo, una devolución de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas que procedan, por la utilización de los productos objeto de este impuesto tanto en la preparación de productos alimenticios y de aromatizantes de los mismos, como en la preparación de bebidas alcohólicas propiamente.

⁵⁶⁶ Establece, este artículo, una devolución de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas que procedan, en los supuestos de utilización de alcohol en procesos de fabricación en los que no sea posible la utilización de alcohol desnaturalizado y siempre que el alcohol no se incorpore al producto resultante del proceso.

⁵⁶⁷ La correspondiente al establecimiento donde se ha efectuado el consumo de los productos objeto de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.

⁵⁶⁸ A lo antedicho, en relación con el art. 54 del RIIEE, debemos excepcionar lo que establece el apartado 4 del art. 88 RIIEE. En este sentido, el alcohol o bebidas alcohólicas recibidas en régimen suspensivo para la elaboración de los extractos y concentrados alcohólicos podrán ser utilizados para la obtención, dentro de la fábrica de extractos, de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas. En relación con el derecho de devolución, previsto en el párrafo a) del art. 22 de la Ley, a la salida de fábrica de dichos aromatizantes se operará respecto de las cuotas devengadas, por compensación automática en el correspondiente asiento de data.

⁵⁶⁹ Se reconoce el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto sobre Hidrocarburos en los supuestos de consumo, directo o indirecto, de productos objeto del impuesto

meses comienza a partir de la fecha en que tenga entrada en el registro del órgano competente para su tramitación⁵⁷² la solicitud de devolución de las cuotas

a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 1ª, en usos distintos a los de combustible y carburante, por los titulares de explotaciones industriales, avituallamiento de gasóleo a embarcaciones y experimentos tecnológicos. A lo establecido, se excepciona el consumo del gas natural (art.52 a) LIIEE).

⁵⁷⁰ Se reconoce el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto sobre Hidrocarburos en los supuestos de avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada de recreo. La devolución queda condicionada a que el gasóleo suministrado lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos para la aplicación del tipo reducido y haya sido recibido, el gasóleo, por el suministrador con repercusión del impuesto. La solicitud de devolución se efectuará por mediación de los sujetos pasivos proveedores del gasóleo, aunque éstos no sean los propietarios del gasóleo suministrado. Con este fin, los suministradores facilitarán a los proveedores del gasóleo, la información necesaria para que éstos puedan formalizar la solicitud (art. 52 b) LIIEE y 110.7 RIIEE).

⁵⁷¹ Se reconoce el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto sobre Hidrocarburos u otro/s impuesto/s especiales de fabricación en los supuestos de realización de proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables. La solicitud deberá ir acompañada de una memoria explicativa del proyecto piloto, con el detalle de los productos objeto de los impuestos especiales que intervienen en el mismo, de los productos finales que se obtienen y de la cuantificación del consumo previsto (art. 111.1 RIIEE).

Vid. al respecto sobre el concepto de <<proyecto piloto>> SAN de 6 febrero 2006 (JT 2006\1376).

⁵⁷² Oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se han utilizado los productos, en el caso delo art. 109 del RIIEE, oficina gestora correspondiente al emplazamiento del punto de suministro del gasóleo en el caso del art. 110 RIIEE y oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se ha efectuado el consumo de los productos objeto del impuesto en el supuesto del art. 111 RIIEE.

soportadas por el Impuesto sobre Hidrocarburos, correspondiente a los productos consumidos durante el trimestre.

Cuando estas devoluciones tengan por objeto productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, y estén compuestos en parte por un biocarburante al que haya sido de aplicación un tipo especial o, en su caso, una exención, la devolución se hará conforme a los tipos impositivos soportados por cada parte del producto (art. 6.9 RIIEE).

f) En el procedimiento devolución del por destrucción de labores del tabaco (art. 124 RIIEE⁵⁷³), el cómputo del plazo seis meses comienza a partir de la fecha en que tenga entrada en el registro de la oficina gestora correspondiente a al establecimiento donde se encuentran dichas labores, la solicitud de la devolución de las cuotas previamente satisfechas por el impuesto⁵⁷⁴.

g) En los procedimientos de devolución relativos a la reintroducción en fábrica o depósito fiscal de ciertos bienes objeto de los impuestos especiales (arts. 55⁵⁷⁵,

⁵⁷³ Tanto la destrucción de las labores del tabaco bajo control de la Administración tributaria, como su devolución a fábrica para su reciclado, tienen como consecuencia, de acuerdo con el art. 62 de la Ley, <<el derecho a la devolución de las cuotas previamente satisfechas por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco>>. El depositario autorizado es el encargado de hacer efectivo, en su caso, el importe de la devolución al propietario de las labores del tabaco.

⁵⁷⁴ Sin perjuicio de la obligación de la Administración de dictar en todos los casos resolución expresa, tal y como establece el art. 103 LGT, en los supuestos contemplados en este apartado las solicitudes de devolución se entenderán desestimadas cuando no haya recaído resolución expresa en seis meses (art. 6.7 f)).

⁵⁷⁵ Artículo relativo al potencial derecho a la devolución a fábrica o depósito fiscal, así como su posterior destrucción bajo control de la administración tributaria de bebidas alcohólicas que hayan dejado de ser adecuadas para el consumo humano (art. 22 c) LIIEE). El depositario autorizado es

112⁵⁷⁶ y 124⁵⁷⁷ del RIIIEE), el cómputo de seis meses comienza a partir de la presentación de la correspondiente solicitud de devolución del impuesto, para determinar el importe de la cuota que, en su caso, proceda devolver. Una vez que transcurran los seis meses, sin resolución expresa se entenderá que el importe de la cuota cuya devolución procede es el que se desprende de los datos consignados por el interesado en la solicitud de referencia⁵⁷⁸.

el encargado de hacer efectivo, en su caso, el importe de la devolución al propietario de los mencionados productos.

⁵⁷⁶ Artículo relativo al potencial derecho a la devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que proceda, en el supuesto de que accidentalmente hayan sido mezclados con otros contaminados (art.52 d) LIIIEE). El depositario autorizado es el encargado de hacer efectivo, en su caso, el importe de la devolución al propietario de las mencionadas bebidas.

⁵⁷⁷ Vid. nota 144.

⁵⁷⁸ Vid. en este sentido art. 104.3 LGT que establece que, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

VIII. CONTROLES EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Respecto a las garantías, conviene observar que son opcionales para el Estado respecto a la <<producción, transformación y tenencia>> (art. 16.2 a))⁵⁷⁹, pero en cambio obligatorias en materia de circulación -arts. 18.1⁵⁸⁰, 19.2 a)⁵⁸¹, 34.2 a)⁵⁸² y

⁵⁷⁹ Vid. en este sentido el último párrafo del referido artículo que establece, <<las autoridades competentes del Estado miembro en el que se haya autorizado el depósito fiscal establecerán las condiciones de la garantía contemplada en la letra a)>>. Además, el propio artículo incluye la expresión <<si procede>>. (Art. art. 16.2 a) <<El depositario autorizado deberá: a) Prestar, *si procede*, una garantía que cubra el riesgo inherente a la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales>>).

⁵⁸⁰ Art 18 de la Directiva 2008/118: <<Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición *exigirán*, en las condiciones que establezcan, que los riesgos inherentes a la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales estén cubiertos por una garantía prestada por el depositario autorizado de expedición o el expedidor registrado.

No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición podrán permitir, en las condiciones que establezcan, que la garantía mencionada en el apartado 1 sea constituida por el transportista, el propietario de los productos sujetos a impuestos especiales, el destinatario o dos o más de las anteriores personas y de las mencionadas en el apartado 1, conjuntamente>>.

⁵⁸¹ Art. 19.2b) de la Directiva, establece:<<Los destinatarios registrados deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

a) Antes de la expedición de productos sujetos a impuestos especiales, garantizar el pago de los impuestos especiales en las condiciones que establezcan las autoridades competentes del Estado miembro de destino. [...]>>.

⁵⁸² Art. 55.2a) de la Directiva, establece: <<La persona a que se refiere el artículo 33, apartado 3, deberá cumplir las siguientes obligaciones:

a) Presentar, antes de la expedición de la mercancía, una declaración ante la autoridad fiscal del Estado

36.4 a)⁵⁸³ de la Directiva 2008/178-, lo cual es lógico pues en estos casos la garantía prestada en un Estado miembro cubre también los impuestos devengados en los demás⁵⁸⁴. A esta regla general, consistente en que las autoridades competentes del Estado miembro de expedición exigirán que se preste garantía, el art. 18.4 de la Directiva excepciona el supuesto en el cual, el Estado miembro de expedición dispense de la obligación de aportar la garantía respecto de los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, que tengan lugar íntegramente en su territorio; o aquellos en los que converja el acuerdo de los demás Estados miembros interesados, respecto de <<movimientos de productos energéticos en el interior de la Comunidad, por vía marítima o a través de conducciones fijas>>.

Aun así, la Directiva deja un amplio margen de discrecionalidad al disponer en relación con sus requisitos que, << a fin de garantizar el pago de los impuestos especiales en caso de no ultimación de la circulación de productos sujetos a dichos impuestos, los Estados miembros deben exigir una garantía, que deberán constituir el depositario autorizado que efectúe la expedición, el expedidor registrado o, si el

miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales>>.

Dicha persona, es la que tenga los productos destinados a ser entregados o la que realice la entrega o efectúe la afectación, en el caso de que los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro. En este último serán exigibles.

⁵⁸³ Art. 36.4a) de la Directiva, en relación con las ventas a distancia, establece: El vendedor o el representante fiscal deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

a) Registrar su identidad y depositar, antes de la expedición de los productos sujetos a impuestos especiales, una garantía que cubra el pago de los impuestos especiales en la oficina competente específicamente designada y en las condiciones establecidas por el Estado miembro de destino>>.

⁵⁸⁴ En este sentido apartado 3 del art. 18 de la Directiva que establece: << La garantía será válida en toda la Comunidad. Sus normas serán fijadas por los Estados miembros>>.

Estado miembro de expedición lo autoriza, otra persona que intervenga en dicho movimiento, en las condiciones que establezcan los Estados miembros>>.

La Directiva 2008/118 recoge, también, la obligación del depositario autorizado de llevar una contabilidad, por depósito fiscal, de las existencias y de los movimientos de productos; presentar los productos cuando así se requiera al depositario autorizado; y someterse a controles y recuentos de existencias (art.16). Las mismas obligaciones pesan sobre el destinatario registrado (art. 19.2). En el caso de los destinatarios registrados que reciban productos sujetos a impuestos especiales tan solo de manera ocasional, la autorización para recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro, se limitará a una cantidad determinada de dichos productos, a un único expedidor y a un período de tiempo específico (art.19.3).Y el representante designado por el depositario autorizado expedidor debe << llevar una contabilidad de las entregas de los productos>> (36.4 c).

En relación a los controles contables, el ya citado art. 50.1 del Reglamento, establece que con independencia de las obligaciones contables establecidas por las normas mercantiles y otras normas fiscales, los establecimientos afectados por la normativa de los impuestos especiales deben llevar una contabilidad de existencias de los productos objeto de los impuestos especiales para el control de los movimientos de productos y, en su caso, de marcas fiscales. Normalmente, dicho control se lleva a cabo mediante un sistema contable en soporte informático, aunque la oficina gestora podrá autorizar, previa solicitud de los interesados, la utilización de libros foliados llevados de forma manual. Si una misma persona o entidad es titular de varios establecimientos, el mismo puede solicitar a la oficina gestora que se autorice un único sistema contable válido para todos los establecimientos de los que sea titular.

Los asientos en los libros de contabilidad de existencias deben realizarse de forma que se diferencien los diversos productos, epígrafes y regímenes fiscales aplicables a

los mismos. Las cantidades de productos contabilizadas se registrarán en las mismas unidades y temperaturas en que se determina la base imponible del impuesto especial correspondiente (art.50.3 RIIEE).

Aunque los Estados disfrutan también en este punto de los controles contables de una amplia discrecionalidad, conviene a mi juicio, observar que las obligaciones formales que se imponen son fundamentalmente registrales y de soportar la práctica de inspecciones, intervenciones y otros controles; pero no una obligación de suministrar periódicamente datos⁵⁸⁵.

A. La prestación de garantía

En este sentido el art. 43 del RIIEE establece que con carácter previo a la inscripción de los correspondientes establecimientos en el registro territorial, los fabricantes, los titulares de los depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados, los expedidores registrados y los representantes fiscales,

⁵⁸⁵Vid. al respecto arts. 46 a 52 RIIE. En este sentido, tal y como establece el art. 46 del RIIEE, las actividades y locales de las fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales están sometidas a un control específico por la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación, con exclusión de los establecimientos vinculados a los impuestos sobre la electricidad y sobre hidrocarburos en relación con el gas natural.

Por su parte, están sometidas a un control de carácter permanente las actividades y locales de las refinerías de petróleo y de las fábricas de alcohol que tengan una capacidad de producción diaria superior a 1.000 litros de alcohol puro. Las funciones de Inspección e Intervención se ejercerán por los correspondientes servicios dependientes del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

deben prestar garantía para responder del pago de la deuda tributaria en su caso por cada establecimiento⁵⁸⁶.

En los casos en que se inicie la actividad los importes se fijarán en función de las cuotas anuales estimadas⁵⁸⁷.

⁵⁸⁶ Nótese que cuando haya de prestarse una garantía de importe inferior a 1.000 euros el interesado queda dispensado de su presentación salvo cuando se trate de garantías exigibles en relación con procedimientos de circulación intracomunitaria (art. 43.15 RIIIEE).

⁵⁸⁷ Cuando, deba prestarse garantía, ésta puede constituirse, a satisfacción y disposición del Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente por razón del lugar donde radique el establecimiento, por alguno o algunos de los medios admitidos por el Reglamento General de Recaudación para los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

El Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede acordar que se actualicen los importes de las garantías constituidas cuando se modifiquen los tipos impositivos o se produzcan variaciones apreciables en las magnitudes sobre las que se calcularon tales importes.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el momento en que, durante el transcurso de un período impositivo dado, se produzca un aumento anormal del importe de las cuotas que resultarían de aplicar el tipo impositivo vigente a la cantidad de productos entrados en el establecimiento durante el año en curso y exceda asimismo del importe de la garantía prestada, el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante resolución motivada, puede acordar la constitución de una garantía especial en metálico o en aval bancario por la diferencia entre el importe de la totalidad de las cuotas devengadas y pendientes de pago y el de la garantía prestada. Hasta tanto se constituya la garantía especial, el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria suspenderá la autorización del establecimiento para recibir y expedir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Si el titular de un establecimiento tiene deudas en período ejecutivo por impuestos especiales, el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede exigir que se actualice el importe de la garantía por cada establecimiento de que sea titular, mediante la aplicación del tipo vigente a la cantidad de productos que hayan entrado en cada uno de dichos establecimientos durante los últimos 12 meses, siempre que la garantía existente sea inferior a la que resulte de

1. Fabricantes:

La base de la garantía es el importe de las cuotas que resultaran de aplicar el tipo impositivo vigente a la cantidad de productos que constituye la media anual de las salidas de fábrica, con cualquier destino, durante los tres años naturales anteriores. No se computarán dentro de dichas salidas las que correspondan a productos que se envían a otra fábrica del mismo titular. Se deben cumplir dos condiciones en el titular de las fábricas, la primera es que el mismo debe estar autorizado para recibir los productos y, la segunda es que las garantías prestadas por dicho titular deben cubrir indistintamente las responsabilidades derivadas de la actividad de cualquiera de sus fábricas.

El importe de la garantía en las fábricas es:

- a) En el alcohol: 2,5 %⁵⁸⁸
- b) En las bebidas derivadas: 6 %
- c) En los productos intermedios: 2 %
- d) Cerveza, vino y bebidas fermentadas: 1 %
- e) Bebidas derivadas conjuntamente con otras bebidas alcohólicas: 6 %

aplicar la regla anterior o, como consecuencia de la ejecución de la garantía prestada, la garantía subsistente, en su caso, sea inferior al citado importe.

En el caso de las garantías globales a las que se refiere el artículo 45.2 del RIIIE esta facultad corresponderá a la oficina gestora.

La garantía especial será cancelada en el momento en que se satisfagan las cuotas correspondientes que no estuvieran comprendidas en acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento de pago concedidos conforme a lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación (apartados 13 y 14 del art. 43 RIIIE).

⁵⁸⁸ No obstante, el importe de la garantía aplicable a la porción de base que corresponda a las salidas de alcohol total o parcialmente desnaturalizado es del 1,5 %

- f) Productos intermedios conjuntamente con otras bebidas alcohólicas, excepto bebidas derivadas: 2%
- g) Extractos y concentrados alcohólicos exclusivamente: 5%
- h) Hidrocarburos y labores del tabaco: 1‰⁵⁸⁹

2. Titulares de depósitos fiscales⁵⁹⁰:

La base de la garantía es el importe de las cuotas que resultan de aplicar el tipo impositivo vigente a la cantidad de productos que constituye la media anual de productos entrados en el establecimiento durante los tres años naturales anteriores.

El importe de la garantía en los depósitos fiscales es:

- a) En el alcohol: 2,5 %⁵⁹¹
- b) En las bebidas derivadas: 6 %
- c) En los productos intermedios: 2 %
- d) En las bebidas derivadas conjuntamente con otras bebidas alcohólicas: 6 %
- e) En los productos intermedios conjuntamente con otras bebidas alcohólicas, excepto bebidas derivadas: 2 %
- f) En la cerveza, vino y bebidas fermentadas: 1 %
- g) En los extractos y concentrados alcohólicos exclusivamente: 5 %

⁵⁸⁹ No obstante, el importe de la garantía aplicable a la porción de base que corresponda a las salidas de bioetanol o biometanol es del 2,5 %

⁵⁹⁰ Nótese que las garantías establecidas para los depósitos fiscales no se exigen cuando su titular sea una Administración pública. En estos supuestos, la garantía se sustituirá por una comunicación del titular del órgano administrativo en la que asuma el compromiso de responder de la deuda que pudiera generarse como consecuencia de la actividad del depósito del que sea titular.

⁵⁹¹ No obstante, el importe de la garantía aplicable a la porción de base que corresponda a las salidas de alcohol total o parcialmente desnaturalizado es del 1,5 %

h) En los hidrocarburos y labores del tabaco: 1 %

El importe mínimo por cada depósito fiscal es:

- a) En los hidrocarburos, excepto los de gas licuado de petróleo (GLP⁵⁹²), de gas natural y los que se dediquen exclusivamente a la distribución de biocarburantes: 450.000 euros.
- b) En los extractos y concentrados alcohólicos exclusivamente y depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de productos comprendidos en la tarifa 2.^a del Impuesto sobre Hidrocarburos⁵⁹³ acondicionados para su venta al por menor en envases de capacidad no superior a 25 litros: 6.000 euros.
- c) En el vino y bebidas fermentadas exclusivamente: 0 euros
- d) En los productos intermedios: 15.000 euros.
- e) En los productos intermedios conjuntamente con otras bebidas alcohólicas, excepto las derivadas: 15.000 euros.
- g) Demás depósitos fiscales: 60.000 euros.

Cuando el titular del depósito fiscal sea también el fabricante de los productos introducidos o receptor de los mismos, del importe tomado como base para la determinación de las correspondientes garantías se cabe la deducción de las cuotas correspondientes a los productos fabricados por el titular del depósito fiscal que se introducen en éste. Ahora bien, el depositario autorizado debe acreditar para que se pueda hacer efectiva la deducción que la garantía prestada cubre las responsabilidades derivadas del ejercicio de su actividad como titular de un depósito fiscal o de un almacén fiscal.

⁵⁹² En el GLP: 15.000 euros.

⁵⁹³ El artículo 116 bis del RIIEE define los productos comprendidos en la tarifa 2.^a como <<Los productos relacionados en la tarifa 2.^a del apartado 1 del artículo 50 de la Ley>>.

En el supuesto de productos fabricados o almacenados por depositarios autorizados que no son titulares del depósito fiscal en que se introducen, del importe de la garantía a prestar por su titular, se puede deducirse, previa autorización del centro gestor, hasta el 80 % de las cuotas que corresponderían a estos productos, siempre que la garantías prestadas por los referidos depositarios autorizados⁵⁹⁴ cubran las responsabilidades que pudieran ser exigibles al titular del depósito fiscal.

3. Titulares de fábricas y depósitos fiscales⁵⁹⁵ que expidan productos en régimen suspensivo con destino al ámbito territorial comunitario no interno:

Como señala LAUZURICA <<las garantías exigidas a los titulares de fábricas y depósitos fiscales analizadas en los puntos anteriores cubren los riesgos derivados de la actividad de dichos establecimientos, incluida la circulación de los productos. Pero la normativa comunitaria exige que los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria deben ser cubiertos por una garantía válida en toda la Unión, razón por la cual se exige una garantía específica para estos movimientos>>⁵⁹⁶.

⁵⁹⁴ En este caso, la del titular del depósito fiscal.

⁵⁹⁵ Es decir, depositarios autorizados.

⁵⁹⁶ LAUZURICA VALDEMOROS, J., *Los Impuestos Especiales I...*cit.p.186.

Los depositarios autorizados deberán prestar una garantía global⁵⁹⁷ cuya base e importe es el importe de las cuotas que correspondan a sus envíos intracomunitarios durante el año anterior. En el caso de expedidores de vino y bebidas fermentadas, biocarburantes o biocombustibles o gas natural y productos de la tarifa 2.^a del Impuesto sobre Hidrocarburos, la base de la garantía es el valor de sus envíos durante el año anterior.

La garantía global a que se refiere el apartado 11 del art. 43 del RIIEE que tratamos, prestada por los fabricantes y titulares de depósitos fiscales para la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo con el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Tengan un importe superior al que resulte de la aplicación de las reglas que trataremos a continuación.
2. Se exprese explícitamente que es válida en todo el ámbito territorial comunitario.

El importe de la garantía de los depositarios autorizados debe ser:

El 2,5 % de la base, con carácter general. En el supuesto de depositarios autorizados de hidrocarburos que los expidan por vía marítima o fluvial o por tuberías fijas, la garantía a prestar es por un importe del 1‰ de la base, y en el caso de expedidores de vino y bebidas fermentadas, biocarburantes o biocombustibles o gas natural y productos de la tarifa 2.^a del Impuesto sobre Hidrocarburos, en que el importe de la garantía es del 1 %, pero esta vez del valor de los envíos durante el año anterior.

⁵⁹⁷ Cfr. a propósito de la garantía global Consulta a la DGT 1310/2000 de 22 junio (JUR 2001\216373)

El importe mínimo por cada depósito autorizado debe ser:

Con carácter general 60.000 euros, excepto si se trata de depositarios autorizados expedidores de vino y bebidas fermentadas y productos de la tarifa 2ª del impuesto sobre Hidrocarburos, en que el importe mínimo es de 1.000 euros, o si se trata de extractos y concentrados alcohólicos, en que el importe mínimo es de 6.000 euros. Para el gas natural y el gas licuado de petróleo, el importe mínimo será de 30.000 euros⁵⁹⁸.

4. Titulares de almacenes fiscales:

Nótese como señala CILLERO en relación con las principales diferencias entre depósitos fiscales y almacenes fiscales que ambos son establecimientos autorizados en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación pero con notables diferencias entre las que podemos destacar:

- a) en el depósito fiscal, además de las actividades típicas de almacenaje pueden realizarse operaciones de transformación, que no son posibles en los almacenes fiscales;
- b) se condiciona la autorización de un depósito fiscal a un volumen de salidas, que no se exige para los almacenes fiscales;

⁵⁹⁸ En los envíos al ámbito territorial comunitario no interno de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos por vía marítima o a través de conducciones fijas, puede eximirse de la prestación de esta garantía por medio de un expediente de dispensa que se iniciará a petición del interesado dirigido a la oficina gestora, previo acuerdo favorable de los Estados miembros de tránsito y destino. Las salidas de fábrica o depósito fiscal amparadas por esta garantía no computan a efectos de la que han de prestar como establecimiento, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2.a y 3.a del art. 43 RIIEE (art. 43.11c) RIIEE).

- c) se exigen unas condiciones de ubicación de los depósitos fiscales, en instalaciones independientes de otras en las que se ejerza cualquier actividad incompatible por razones fiscales o de seguridad, que no exige para la autorización de los almacenes fiscales;
- d) la documentación exigida para la autorización de un depósito fiscal es más extensa y rigurosa que la exigida para la autorización de un almacén fiscal;
- e) la contabilidad a llevar en los depósitos fiscales y almacenes fiscales es diferente;
- f) Son igualmente distintas las garantías exigidas a los titulares de depósitos fiscales y almacenes fiscales;
- g) los regímenes de tributación son diferentes, pues en los depósitos fiscales se almacenan productos objeto de impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo mientras que en los almacenes se reciben productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención

Además en un almacén fiscal se pueden recibir, almacenar y distribuir productos con el impuesto devengado con la aplicación de un tipo impositivo general.

Cuando los productos salen de un depósito fiscal Con destino a un almacén fiscal se produce el devengo de los impuestos especiales de fabricación, ultimándose el régimen suspensivo. Por ello dichas entregas no se encuentran exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario cuando los productos salen de un depósito fiscal a otro depósito fiscal la circulación se produce en régimen suspensivo. A la salida no se devengan los impuestos especiales de fabricación. Dicha entrega se encuentra exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido⁵⁹⁹

La base de la garantía es el importe de las cuotas que resultan de aplicar el tipo impositivo vigente a la cantidad de productos que constituye la media anual de los productos entrados en el almacén durante los tres años anteriores. Para el cálculo de este importe se deben tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- En relación con los productos entrados al amparo de una exención se aplican los tipos ordinarios
- Respecto de los productos entrados con aplicación de tipos reducidos para el cálculo del importe de la garantía se consideran los tipos reducidos.
- Cuando se trate de hidrocarburos que se destinen a un fin exento, que lleven incorporados los trazadores y marcadores exigidos para la aplicación de un tipo reducido, para el cálculo de la cuota que ha de servir de base para la fijación de la garantía, se aplican los tipos reducidos correspondientes.

El importe de la garantía en los almacenes fiscales es:

⁵⁹⁹ CILLERO MARTINEZ, VICENTE, *Impuestos Especiales*, en AAVV, *Fiscalidad Práctica. Tomo V - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuestos Especiales*, Dirs. CHICO DE LA CÁMARA, P., GALÁN RUIZ, J., RODRIGUEZ ONDARZA, J.A., Coord. PÉREZ DE AYALA, M., Civitas, 2010, pp.414-415.

- a) Alcohol sin desnaturalizar: 2,5 %
- b) Alcohol total o parcialmente desnaturalizado: 1,5 %
- c) Bebidas derivadas: 6 %
- d) Productos intermedios: 2 %
- e) Cerveza, vino y bebidas fermentadas: 1 %
- f) Hidrocarburos y labores del tabaco: 1 ‰
- g) Importe mínimo: 30.000 euros. Este importe mínimo no es exigible cuando el almacén se dedique al almacenamiento exclusivo de vino y bebidas fermentadas.

Cuando el titular del almacén fiscal sea también el fabricante de los productos introducidos, del importe tomado como base para la determinación de las correspondientes garantías cabe la deducción de tanto las cuotas correspondientes a los productos fabricados por el titular del almacén fiscal que se introducen en éste, como las cuotas correspondientes a los productos que, estando almacenados en un depósito fiscal cuyo titular también lo es del almacén fiscal considerado, se introducen en éste. Ahora bien, el depositario autorizado debe acreditar para que se pueda hacer efectiva la deducción que la garantía prestada cubre las responsabilidades derivadas del ejercicio de su actividad como titular de un depósito fiscal o de un almacén fiscal.

En el supuesto de productos fabricados o almacenados por depositarios autorizados que no son titulares del almacén fiscal en que se introducen, del importe de la garantía a prestar por su titular, podrá deducirse, previa autorización del centro gestor, hasta el 80 % de las cuotas que corresponderían a estos

productos, siempre que la garantías prestadas por los referidos depositarios autorizados⁶⁰⁰ cubran las responsabilidades que pudieran ser exigibles al titular del almacén fiscal.

5. Depósitos de recepción:

La base de la garantía es el importe de las cuotas devengadas durante el año anterior e ingresadas por el destinatario registrado⁶⁰¹ a título de contribuyente. En su defecto, las que se estime que pudieran devengarse en un año.

El importe de la garantía en los almacenes fiscales es:

- a) Alcohol y bebidas alcohólicas: 2 %
- b) Hidrocarburos o labores del tabaco: 0,5%
- c) Importe mínimo: 30.000 euros, salvo en el caso de destinatarios registrados que reciban exclusivamente cerveza, productos intermedios y extractos y concentrados alcohólicos, que se reducirá a 3.000 euros. Dicho importe mínimo no es exigible cuando el depósito de recepción se dedique al almacenamiento exclusivo de vino y bebidas fermentadas.

Si el almacén fiscal está inscrito en el registro territorial como depósito de recepción la garantía indicada en este apartado no es exigible, siempre que la

⁶⁰⁰ En este caso, la del titular bien de la fábrica, bien del depósito fiscal.

⁶⁰¹ Cfr. art. 4.9 LIIEE que define el depósito de recepción como sigue: <<"Depósito de recepción": El establecimiento del que es titular un destinatario registrado que no sea ocasional donde, en el ejercicio de su profesión y en virtud de la autorización concedida por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, pueden recibirse productos objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro>>.

garantía constituida en cada uno de ellos-depósito de recepción y almacén fiscal-siempre que en la misma se indique explícitamente que responderá también de las responsabilidades que incumben al interesado en calidad de destinatario registrado.

De igual modo ocurrirá, cuando se haya prestado la garantía prevista en el apartado 2 del artículo 3 de este Reglamento⁶⁰²; esto es en el régimen de perfeccionamiento activo⁶⁰³, si se inscriben las instalaciones como depósito de recepción basta la garantía prestada en el régimen de perfeccionamiento fiscal, siempre que en la misma se indique explícitamente que responderá también de las responsabilidades que incumben al interesado en calidad de destinatario registrado.

6. Representantes fiscales:

La base de la garantía es el importe de las cuotas ingresadas por el representante fiscal a título de sustituto del contribuyente durante el año anterior. El importe de la garantía es 2,5 %

⁶⁰² Dicho art. 3.2 del RIIIE establece que:

<< Será condición necesaria para la concesión de la autorización a que se refiere el apartado 1 anterior, la prestación de una garantía por un importe del 2,5 por 100 de las cuotas correspondientes a la cantidad máxima anual a que se refiere el apartado siguiente. Si el proveedor fuese un depositario autorizado establecido en el ámbito territorial comunitario no interno, esta garantía surtirá también efectos en relación con la recepción de productos en régimen suspensivo como destinatario registrado>>.

⁶⁰³ Régimen que a grandes rasgos consiste en la fabricación de productos no sujetos a partir de otros que sí lo son.

7. Expedidores registrados

Los expedidores registrados, son cualquier persona o entidad -del art. 35.4 LGT-, autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación a enviar, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo sólo desde el lugar de su importación en el momento de su despacho a libre práctica. En la circulación intracomunitaria los envíos solo se pueden realizar en régimen suspensivo.

En los envíos al ámbito territorial interno como al ámbito territorial comunitario no interno el expedidor registrado está obligado a la prestación de una garantía que cubra el importe de las cuotas que correspondan a los productos importados.

El expedidor registrado podrá optar por prestar alguna de las siguientes garantías -salvo que los expedidores registrados sean solo de vino y bebidas fermentadas supuesto en el que no se exige garantía⁶⁰⁴:

a) Individual: 100% de la cuota de impuestos especiales que corresponda⁶⁰⁵.

⁶⁰⁴ En los supuestos de expedidores registrados de vino y bebidas fermentadas, de los aceites y grasas y del alcohol metílico a que se refieren los artículos 50.bis y 51.3 de la Ley con destino al ámbito territorial comunitario no interno, el importe de la garantía es de 3.000 euros.

⁶⁰⁵ Como indica el art. 43.9 a del RIIEE en relación con la prestación de la garantía individual por parte de los expedidores registrados, la misma se presta ante la aduana de importación y su importe es el equivalente al 100 por 100 de la cuota de impuestos especiales correspondiente al producto expedido, en el caso de importaciones en régimen suspensivo o con aplicación de un supuesto de exención, o de la cuota de impuestos especiales calculada aplicando la diferencia de tipos impositivos, en el caso de productos importados con aplicación de un tipo impositivo reducido.

b) Global. El importe de esta garantía es el 2,5 % de las cuotas de impuestos especiales correspondientes a las expediciones del año anterior, con un importe mínimo de 60.000 euros, a excepción del gas natural y del gas licuado de petróleo en los que el importe mínimo es 30.000 euros. En las garantías globales, si la cuota de impuestos especiales correspondiente a una única expedición calculada de la forma individual, tuviera un importe superior al importe de la garantía constituida, el expedidor registrado está obligado a constituir una garantía complementaria por la diferencia entre ambas.

Tanto en el los envíos al ámbito territorial interno como al ámbito territorial comunitario no interno, si el expedidor registrado es, a su vez, depositario autorizado, la garantía que tiene prestada por este concepto puede cubrir ambas actividades siempre que haya constancia específica de la extensión de la cobertura⁶⁰⁶

En materia de impuestos especiales las Directivas dejan a la discrecionalidad de los Estados, como ya hemos señalado, el establecimiento de la obligación de prestar garantía en materia de *producción, transformación y tenencia*, pero en cambio dicha garantía es obligatoria en materia de *circulación*, ya que ha de cubrir el impuesto devengado en otros Estados, si bien existe un amplio margen de discrecionalidad para su regulación.

La Ley española, aunque en principio, remite la regulación de las garantías al Reglamento (art. 18.7 de la Ley 38/1992⁶⁰⁷), lo cierto es que tanto la Ley como el Reglamento contemplan numerosos casos en que es necesario prestar garantía, en la

⁶⁰⁶ Cfr. LAUZURICA VALDEMOROS, J., *Los Impuestos Especiales I...cit.*p.189.

⁶⁰⁷ Art. 18. 7 de la Ley de IIEE, indica que: <<7. Reglamentariamente se establecerán: a) La forma y cuantías en que los sujetos pasivos deberán prestar garantías>>.

mayoría de casos como podrá observarse a continuación se trata de garantizar el impuesto español, entre los que cabría destacar los siguientes:

a) El depositario autorizado ⁶⁰⁸, para la inscripción en el registro territorial e inicio de las actividades del depósito fiscal, ha de prestar una garantía calculada aplicando el tipo impositivo sobre las cuotas que corresponderían a la media anual de los productos entrados en el establecimiento durante los tres años naturales anteriores así como el relativo a las cuotas correspondientes a los productos expedidos por un expedidor registrado con cargo a la garantía que tenga en el depósito fiscal del que sea titular, con destino a una fábrica u otro depósito fiscal.

Si se trata de depósitos de nueva creación, en función de las entradas anuales previstas (estimadas) ⁶⁰⁹, con un mínimo de 60.000 euros, excepto que se trate vino y bebidas fermentadas ya que se trata de productos sometidos a un tipo cero (art. 43.3 del Reglamento).

Señala al respecto ALONSO GONZÁLEZ que <<Fácilmente sorprende la ausencia de gravamen efectivo sobre el vino y bebidas asimiladas. De momento el vino, tanto el «tranquilo» (de mesa) como el «espumoso», aparece como triunfador en la dura pugna que sostiene con la cerveza como producto de amplio consumo. Tratándose de

⁶⁰⁸ Cfr. con art. 8.4 Ley de IIEE, que establece: <<Los depositarios autorizados estarán obligados al pago de la deuda tributaria en relación con los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro, que no hayan sido recibidos por el destinatario. A tal efecto prestarán una garantía en la forma y cuantía que se establezca reglamentariamente, con validez en toda la Comunidad Europea>>.

⁶⁰⁹ Vid. art. 43.1 de la Ley que lo establece de forma genérica al señalar, << en los casos en que se inicie la actividad los importes se fijarán en función de las cuotas anuales estimadas>>.

productos en buena medida sustitutivos lo lógico es que ambos estuvieran gravados por igual para evitar favorecer a uno en detrimento del otro. Sin embargo, detrás de la problemática comercial e industrial de estos productos hallamos, sin duda, razones de mayor calado todavía, como son usos alimentarios y de consumo extraordinariamente arraigados en los diversos países de la Unión. Los Estados septentrionales (Alemania, Reino Unido, etc.) son ávidos consumidores de ingentes cantidades de cerveza, producto del que son también grandes productores. Algo equivalente viene a suceder respecto al vino en los Estados meridionales, entre los que se encuentra España, junto a Italia, Francia, Grecia o Portugal. La falta de acuerdo en la materia se ha saldado con una absoluta libertad para que cada Estado miembro aplique al vino la fiscalidad que estime oportuna, mientras que para la cerveza se aprueban unos tipos mínimos más bien bajos⁶¹⁰.
to lo metería como nota

En relación con el tipo cero en el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, habrá quien se pregunte qué interés habrá podido tener el legislador para establecer tal impuesto si el tipo impositivo del mismo es siempre 0. La razón de ser de este impuesto es que obliga a los productores y exportadores de vino a declarar periódicamente las cantidades y grado alcohólico del vino que venden a sus clientes. Esta información, que recibe la Administración Tributaria española, es transmitida por la misma a las administraciones tributarias de otros países de la Comunidad para que, en su caso, liquiden el impuesto al tipo fijado en su legislación nacional. De no ser así, y habiendo desaparecido los controles aduaneros del comercio intracomunitario en 1993, sería muy frecuente el que se produjesen fraudes -en otros países comunitarios, no en España- en relación con el impuesto sobre el vino, que,

⁶¹⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La armonización de los Impuestos Especiales...cit*, pp.118-119.

como comprenderá el lector, no tiene trascendencia tributaria por lo que respecta a la importación de vino en España⁶¹¹.

Por su parte, el art. 43.5 del Reglamento, permite reducciones de la garantía en función del riesgo cubierto por la garantía prestada por los fabricantes. En este sentido, cuando el titular del depósito fiscal sea también fabricante de los productos introducidos, del importe de las cuotas tomado como base para la determinación de la garantía se deducirán las cuotas por impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos fabricados por aquél que hubiesen entrado en el depósito, siempre que dicho titular acredite que la garantía prestada en su condición de fabricante, cubre también las responsabilidades que pudieran derivarse del ejercicio de su actividad como titular del depósito fiscal.

El centro gestor podrá autorizar que, de la cuota tomada como base para la determinación de la garantía, se deduzca hasta el 80 por 100 de las cuotas correspondientes a los productos introducidos en el depósito fiscal, fabricados por depositarios autorizados que no son titulares del depósito fiscal, siempre que la garantía prestada por estos últimos cubra las responsabilidades que pudieran ser exigibles al titular del depósito fiscal en relación con los productos propiedad de tales depositarios autorizados. Cuando no pudiera determinarse con respecto a qué productos resulta exigible la deuda tributaria, en *la garantía se establece* en relación con un porcentaje de dichos productos igual al que representan los productos propiedad del depositario autorizado garante (*esto es, el depositario autorizado que no es el titular del depósito fiscal*), entrados en el depósito fiscal en el último trimestre, en relación con el total de productos entrados en dicho período (la cursiva es nuestra).

⁶¹¹ PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior...*cit., pp. 197-198.

En muchos casos el propietario de la mercancía, como señala GONZÁLEZ-JARABA, permanece oculto en relación con las obligaciones tributarias, puesto que de cara a la Administración quien opera de forma visible es el titular del establecimiento (fabricante o almacenista) que puede actuar como un simple intermediario en el comercio, y que sin embargo, desde el punto de vista fiscal, adquiere la suficiente importancia como para ser sujeto pasivo del impuesto (en el caso concreto de los depósitos fiscales es normal que el titular tenga sólo un papel de almacenista-intermediario, y que en su establecimiento se encuentren mercancías de las que son propietarias terceras personas físicas o jurídicas, que realizan compraventas de aquéllas y dan al depositario las órdenes de tipo comercial relativas al movimiento de los bienes, pero que carecen de obligaciones en el ámbito fiscal, puesto que éstas son asumidas enteramente por el titular del depósito).

Por esta razón, precisamente continúa el autor, se exige una contabilidad específica del impuesto, dado que la general no es válida porque en la misma sólo se registran transacciones comerciales, mientras que lo que interesa desde el punto de vista de los impuestos especiales es el registro de los movimientos físicos de los productos⁶¹².

b) Además, los depositarios autorizados, en cuanto están obligados al pago de la deuda en relación con los productos expedidos a cualquier Estado miembro que no hayan sido recibidos por el destinatario, según el art. 8.4 de la Ley, han de prestar también garantía, en la forma y cuantía que se establezca reglamentariamente, con validez en toda la Comunidad Económica. El art. 43.11 a), del Reglamento establece que la garantía se prestará por importe equivalente al 2,5 por 100 de las cuotas que corresponderían a sus envíos intracomunitarios durante el año anterior, calculadas aplicando los tipos vigentes en el ámbito territorial interno, salvo en los casos de depositarios autorizados de hidrocarburos que los expidan por vía marítima o fluvial

⁶¹² GONZÁLEZ-JARABA, M., Los impuestos especiales de ámbito comunitario...cit., pp. 32.

o por tuberías fijas, de expedidores de vino y bebidas fermentadas, biocarburantes o biocombustibles o gas natural y productos de la tarifa 2.^a del Impuesto sobre Hidrocarburos en que la garantía a prestar será por un importe del 1 por 100 del valor de dichos envíos, con un importe mínimo de 60.000 euros⁶¹³.

c) El representante fiscal -que es la persona designada por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia establecido en otro Estado miembro, autorizada por la Administración española para *garantizar* el pago así como para efectuarlo posteriormente (art. 4.28 de la Ley-, para su inscripción en el registro, debe prestar una garantía del 2,5 por 100 de las cuotas ingresadas como sujeto pasivo (en calidad de sustituto del contribuyente-art. 8.3 de la Ley-) en el año anterior (o de las cuotas estimadas si se trata de nueva inscripción)⁶¹⁴.

d) Los destinatarios registrados⁶¹⁵ (operadores registrados en su anterior denominación), para recibir productos en régimen suspensivo de otros Estados,

⁶¹³ Excepto si se trata de depositarios autorizados expedidores de vino y bebidas fermentadas y productos de la tarifa 2.^a del impuesto sobre Hidrocarburos, en que el importe mínimo es de 1.000 euros, o si se trata de extractos y concentrados alcohólicos, en que es de 6.000 euros. Para el gas natural y el gas licuado de petróleo, el importe mínimo es de 30.000 euros.

⁶¹⁴ Cfr. art. 33.5c) del reglamento que establece: << La garantía prestada por el representante fiscal, según lo establecido en el apartado 8 del artículo 43, responderá del pago de los impuestos especiales que se devenguen en el ámbito territorial interno en relación con los productos expedidos por el vendedor a distancia al que representa>>.

⁶¹⁵ Los <<destinatarios registrados>>, pueden ser <<operadores registrados>>, o bien <<operadores no registrados>>, no tienen, estos últimos establecimiento alguno, en el ejercicio de su profesión y en virtud de la autorización concedida por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, donde puedan recibir productos objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro, ya que la recepción de los

deben inscribir los depósitos de recepción⁶¹⁶, prestando una garantía para responder del pago de las cuotas devengadas durante el año anterior con ocasión de la recepción de los productos en el depósito⁶¹⁷. La garantía será equivalente al 2 por 100 de las cuotas devengadas en el año anterior, si se trata de alcohol o bebidas alcohólicas, y si se trata de hidrocarburos o labores del tabaco el importe de la garantía será el 0,5 por 100 de las mismas o, en su defecto, de las que se estime pudieran devengarse en un año. En todo caso, la garantía se prestará por un importe mínimo de 30.000 euros salvo en el caso de destinatarios registrados que reciban exclusivamente cerveza, productos intermedios y extractos y concentrados alcohólicos, que se reducirá a 3.000 euros. Cuando se trate, exclusivamente, de la recepción de productos a los que sea aplicable un tipo impositivo cero, es decir, vino y bebidas fermentadas no se exige importe mínimo (art. 43.7 del Reglamento)⁶¹⁸.

e) Los destinatarios registrados ocasionales (u operadores no registrados en su anterior denominación), junto a la solicitud de recepción (con carácter no habitual), han de prestar garantía por un importe equivalente a las cuotas correspondientes a los

mimos es ocasional. Podemos concluir, por lo tanto, que mientras que los operadores registrados tienen <<depósito de recepción>>, no ocurre lo mismo con los <<operadores no registrados>>.

⁶¹⁶ Cfr. art. 12. 1y 2 RIIEE que establecen: << 1. Los destinatarios registrados, para poder recibir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, en régimen suspensivo, procedentes del ámbito territorial comunitario no interno, deberán inscribir los depósitos de recepción en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a cada uno de estos depósitos.

2. La inscripción de los depósitos de recepción a que se refiere el apartado anterior estará condicionada a que su titular reciba habitualmente productos en régimen suspensivo procedentes del ámbito territorial comunitario no interno. El incumplimiento de este requisito podrá dar lugar a la baja del depósito de recepción en el registro territorial en el que se hubiera inscrito>>.

⁶¹⁷ Nótese, que tal y como establece el art. 8.2c) los destinatarios registrados son contribuyentes, <<en relación a la recepción de los productos>>.

⁶¹⁸ Vid. nota 34, <<Destinatarios registrados>>.

productos que se pretenden recibir. Esta garantía responde del pago de los impuestos que se devenguen (art 31.6 b) del Reglamento).

f) Los empresarios u organismos que deseen recibir productos, que ya hayan satisfecho el impuesto en otro Estado, mediante el sistema de envíos garantizados, deben, junto a la solicitud, prestar garantía por un importe equivalente a las cuotas correspondientes a los productos que se pretenden recibir, respondiendo la garantía de los impuestos que se devenguen (art. 33.4 a) del Reglamento). Correlativamente, para obtener la devolución del impuesto satisfecho en España por productos entregados en el ámbito territorial interno para ser enviados a otro Estado mediante el sistema de <<envíos garantizados>>, el empresario debe cerciorarse, antes de entregar los productos, de que el destinatario ha garantizado el pago en el Estado de destino (art. 9.2 del Reglamento).

Obsérvese, en este sentido, que el Reglamento calcula la garantía en función de las cuotas devengadas el año anterior (o las que se estima van a satisfacerse en el año en curso, si se inicia la actividad), o en función de las cuotas correspondientes a la operación concreta de recepción que se va a realizar.

En relación con el Impuesto sobre el Vino y Bebidas fermentadas, cabría indicar, que del propio tenor de las normas correspondientes se deduce que al ser la cuota <<cero>>, por definición, tanto las cuotas devengadas el año anterior en concepto del mismo, como las previsibles para el año en curso, no hay que prestar garantía por este impuesto, y prueba de ello es que el Reglamento, en los supuestos en que prevé una cifra mínima de garantía, tiene buen cuidado de excluir expresamente los casos en que resulta aplicable un tipo <<cero>>.

Únicamente en el supuesto b) de los mencionados, la garantía cubre no sólo el impuesto español, sino las eventuales obligaciones derivadas de la circulación

intracomunitaria de los bienes, en régimen suspensivo, en todo el ámbito territorial comunitario⁶¹⁹. Por tanto, volviendo al Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas como excepción a la regla general, la única garantía que debe prestarse es la que corresponde al depositario autorizado en función de los envíos intracomunitarios, en régimen suspensivo, realizados durante el año anterior. Dicha garantía se calcula en principio aplicando los *tipos vigentes en el ámbito territorial interno*, pero en el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, al ser la cuota cero, ha de acudir a la regla supletoria que fija la garantía en *un importe mínimo del 1 por 100 del valor de los envíos, valor que, a mi juicio, sólo puede entenderse referido al precio de la mercancía*.

Finalmente, para terminar el análisis de las garantías, cabría indicar que el empresario que realice una entrega de productos para ser enviados al ámbito territorial no interno, mediante el sistema de envíos garantizados, ha de asegurarse antes de dicha entrega de que el destinatario ha prestado garantía, de acuerdo con el ya citado art. 9.2 del Reglamento. Pero parece no se trataría *stricto sensu*, de prestar garantía, sino de una *carga* a la que, de acuerdo con la Directiva, se subordina la devolución del impuesto español en los envíos garantizados con destino a otros Estados.

⁶¹⁹ En este sentido, cabe señalar que la pérdida de productos que se encuentren en circulación intracomunitaria lleva aparejada la obligación de pago del impuesto (art. 18 de la Directiva /92). De acuerdo con el mencionado artículo de la Directiva, <<las autoridades competentes del Estado miembro de expedición exigirán, en las condiciones que establezcan, que los riesgos inherentes a la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales estén cubiertos por una garantía prestada por el depositario autorizado de expedición o el expedidor registrado. No obstante, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición podrán permitir, en las condiciones que establezcan, que la garantía sea constituida por el transportista, el propietario de los productos sujetos a impuestos especiales, el destinatario o dos o más de *todas* las anteriores personas .

En relación con la prestación de garantía y el IVA, la misma se recoge también, pero en este caso como una <<prerrogativa de la aduana>>, en el art. 74.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del IVA. El tenor literal del citado artículo es el siguiente:

<<La aduana podrá exigir que se constituya garantía suficiente en las siguientes operaciones de tráfico exterior:

- a) Aquellas en que la aplicación de exenciones o bonificaciones dependa del cumplimiento por el contribuyente de determinados requisitos.
- b) Cuando concurran las circunstancias que así lo aconsejen.

La garantía tendrá por objeto asegurar el pago de la deuda en caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos del beneficio fiscal aplicado, o de las especiales circunstancias que puedan darse en la operación>>.

Como del tenor literal del artículo cabe apreciarse, aparte de que la garantía es una facultad de la aduana, y no una obligación, el precepto se refiere únicamente a las operaciones de en las que intervenga una aduana-es decir, de tráfico exterior-, donde en el caso concreto no son, subsumibles los supuestos de circulación intracomunitaria. No parece, pues, en principio, obligación de prestar garantía a efectos del IVA, sin perjuicio de que esta resulte exigible conforme a las reglas generales, por ejemplo en los supuestos de aplazamiento o fraccionamiento.

B. Los controles contables en los IIEE de fabricación. Una especial referencia al impuesto sobre el alcohol

Pretendemos en el presente epígrafe, tratar de evidenciar sin carácter exhaustivo, la minuciosa regulación de los Impuestos Especiales de fabricación, que tiene como finalidad, entre otras, el establecimiento de rigurosos sistemas de control. Y, dentro del referido sistema de minuciosa regulación, resulta claro de acuerdo con el Reglamento, a nuestro parecer, que tanto el registro contable como los recuentos se han de hacer por sustancias homogéneas, y que los productos se contabilizan separadamente según se trate de productos recibidos y almacenados en régimen suspensivo y no sometidos a operaciones de transformación; o bien de sustancias o productos resultantes de la actividad de fabricación o transformación.

Cabría señalar al respecto que con carácter general, las actuaciones interventoras requieren la presencia física de un interventor en el establecimiento del intervenido. Dicha circunstancia no concurre en la mayoría de casos en las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección.

Como indica GONZÁLEZ- JARABA es una distinción fundamental entre ambos tipos de actuaciones (de Inspección y de Intervención) que las actuaciones interventoras tienen como claro objetivo la prevención de irregularidades y fraude tributario, mientras que las inspecciones se realizan, con carácter general, con fines coercitivos, *a posteriori*, una vez detectados indicios de irregularidad o fraude⁶²⁰.

Sobre la base del régimen de inspección e intervención, que mira fundamental y directamente al control y vigilancia permanente de la producción y comercialización de los productos gravados, se establecen las normas de gestión, en sentido estricto, de cada tributo, es decir, las normas que regulan la liquidación y

⁶²⁰ GONZÁLEZ-JARABA, M., Los impuestos especiales de ámbito comunitario...cit., pp. 257.

recaudación de las obligaciones tributarias surgidas de la realización del hecho imponible⁶²¹.

De acuerdo con el art. 47 del Reglamento la aplicación del régimen de inspección se rige por lo establecido en el Capítulo VI del Título III de la Ley General Tributaria y normas que lo desarrollan.

Como indica GONZÁLEZ-JARABA, la Inspección <<debe controlar con carácter periódico los establecimientos no intervenidos y además las declaraciones-liquidaciones presentadas por los sujetos pasivos, incluidos aquellos sometidos al régimen de intervención>>⁶²².

Las funciones del régimen de intervención, podrían resumirse en las siguientes (art.48.1 RIIEE):

a) Funciones de Control:

- Del cumplimiento de las obligaciones formales impuestas a los obligados tributarios de los impuestos especiales de fabricación, consistentes en la inscripción en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente y en autorización para el ejercicio de la actividad que les son propias y las relativas a los establecimientos.

⁶²¹ Vid. en FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., Curso de Derecho Tributario (Sistema Tributario Español), 7ª ed., Marcial Pons, 2012. Vid. también CAYÓN GALIARDO, A.M., *El ámbito del control financiero, en AAVV, El marco jurídico-financiero del sector público: perspectivas de reforma*, Intervención General de la Administración del Estado, 1986, pp. 179-191.

⁶²² GONZÁLEZ-JARABA, M., Los impuestos especiales de ámbito comunitario...cit., p. 64.

- De los productos y las materias primas que se introduzcan, almacenen o salgan de los establecimientos.

- De las operaciones de fabricación o transformación, así como la efectiva aplicación de los productos en los destinos y procesos declarados.

b) Comprobar el cumplimiento de lo establecido en el Reglamento de IIEE en relación a los sistemas contables y verificar el cumplimiento de las obligaciones de presentación de las correspondientes declaraciones de operaciones y declaraciones-liquidaciones por impuestos especiales y, en su caso, ha procedido a efectuar el ingreso de las cuotas devengadas.

Con el objeto de hacer constar cuantos hechos o circunstancias tengan relevancia para el control de las actividades o establecimientos sometidos al régimen de intervención, las actuaciones de la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación se documentarán en diligencias, comunicaciones, informes y actas (art. 48 RIIEE).

El régimen de intervención, tal y como establece el art. 48 RIIEE, debido a su carácter continuado, los titulares de los establecimientos y actividades sometidos a este régimen deberán permitir, en todo momento y sin necesidad de comunicación previa, la entrada al establecimiento a los funcionarios y agentes de la Intervención, a efectos del inicio y práctica de las correspondientes actuaciones.

En relación con la contabilidad en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, establece el art. 85 del Reglamento, que se en las fábricas de alcohol se llevan, como sistemas de control contable, libros principales y auxiliares (la cursiva es nuestra), con independencia de que la oficina gestora, a propuesta del servicio de intervención y a la vista de los procesos productivos, establezca la llevanza de otros libros de carácter auxiliar para un mejor control de las operaciones intermedias.

Los libros principales son, con carácter general, el libro de primeras materias, el libro de fabricación y el libro de desnaturalizante. En el primero se contabiliza el movimiento, tanto de productos alcohólicos recibidos en fábrica como de los caldos y mostos fermentados obtenidos en la misma. Constituyen, por lo tanto, el cargo las expediciones de materias primas que entran en la fábrica o, aquellas que se obtienen en la misma y la data las salidas de primeras materias que se incorporen al proceso de fabricación.

En el libro de fabricación se contabiliza el movimiento de alcohol. En el cargo se anotará diariamente o en el momento de desprecintado si se trabaja en régimen de depósito precintado, la fecha, volumen real de alcohol obtenido, graduación, volumen de alcohol puro y la lectura que arrojen los contadores, con separación según clase de alcohol y en la data se anotará, el alcohol salido de fábrica y la referencia del documento con que se ampare su circulación, separando por grupos de destino según tratamiento fiscal.

El libro de desnaturalizante se emplea en las fábricas y depósitos fiscales en que se obtenga alcohol desnaturalizado. Además, se debe llevar un libro de desnaturalizante, en el que se anotarán las distintas clases de desnaturalizantes recibidos, así como la fecha y proveedor, y las salidas por cada operación.

Finalmente, en relación con los libros auxiliares, las fábricas de alcohol a partir de cereales u otras sustancias amiláceas o azucaradas que sirven de base para la preparación de los caldos y mostos fermentados, deben llevar los siguientes libros auxiliares:

a) Las fábricas de alcohol a partir de melazas de caña o de remolacha, un libro de cuenta corriente de estos productos y otro de fermentación.

b) Las fábricas de alcohol de cereales u otras sustancias amiláceas, un libro que refleje el movimiento de estos productos, un libro de malta, si procede, y un libro de fermentación.

C. Tratamiento de las diferencias en libros de contabilidad

El artículo 52 del Reglamento, que establece el tratamiento fiscal de las diferencias habidas en recuentos o controles efectuados por la Administración. De acuerdo con este artículo, las diferencias en menos, es decir en los casos en que la suma de los productos de entrada en un proceso de fabricación o de almacenamiento es menor que la suma de los productos de salida del mismo (medida en unidades homogéneas), respecto de las que figuran en los libros de contabilidad que excedan de los porcentajes reglamentarios, en los procesos de producción o en el almacenamiento hasta la salida de fábrica o depósito fiscal, tienen la consideración, salvo prueba en contrario, de bienes fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal o autoconsumidos.

En el caso de que las citadas diferencias se produzcan respecto de productos por los que ya se ha devengado el impuesto a un tipo reducido o con aplicación de una exención, se considera que tales productos se han utilizado o destinado en fines distintos de los que determinan la aplicación de los beneficios. Se practica por parte de la Administración, como consecuencia de lo dicho, la correspondiente liquidación y considerándose cometida una infracción tributaria grave (art. 52.2 RIIIEE).

El depositario autorizado que compruebe la existencia de diferencias que excedan de las que resulten de aplicar los porcentajes reglamentarios de pérdidas, como consecuencia de un recuento de existencias realizado sin presencia del servicio de

intervención, debe proceder a la regularización de su contabilidad, practicando el asiento oportuno y dando cuenta de ello al servicio de intervención. Si las diferencias que exceden de las admisibles, resultan en recuentos efectuados por la Administración, y la misma diferencia fuera en más respecto de las existencias iniciales que figuran en los libros de contabilidad en el momento de entrada en el proceso de fabricación o almacenamiento, se sanciona como una infracción tributaria grave de índole contable y registral, salvo que sea aplicable alguna sanción especial prevista expresamente, debiendo regularizarse la contabilidad mediante el correspondiente asiento de cargo. Si la diferencia fuera en menos, se practicará la correspondiente liquidación y se sanciona como infracción tributaria grave (la cursiva es nuestra) (art. 15.2 y 3 RIIIEE).

En este sentido, en relación con las diferencias en más, esto es <<sobras>>, respecto de lo consignado en sistemas contables, documentos de circulación u otros documentos, si las mismas se ponen de manifiesto fuera de fábricas o depósitos fiscales, los que posean, utilicen, comercialicen o transporten los productos que representan el exceso estarán obligados los expedidores al pago de del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios (art. 52.5 RIIIE). Ahora bien la diferencia en más, deberá ser superior al 1 por 100, sobre el saldo contable o cantidad consignada en el documento correspondiente (art 52.5 RIIIEE).

Por su parte, las diferencias en menos, esto es <<faltas>>, que excedan de los correspondientes porcentajes puestas de en la circulación en régimen suspensivo, en la circulación interna de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se determinan, de acuerdo con el art. 16.1 del Reglamento, mediante la diferencia existente entre la cantidad consignada en el documento administrativo electrónico y la que, o bien reciba el destinatario en su

establecimiento, o bien resulte de las comprobaciones efectuadas en el curso de la circulación.

El depositario autorizado expedidor o el expedidor registrado, que no aporte los elementos de prueba que estime necesarios para acreditar las circunstancias causantes de la pérdida producida en la circulación interna, o si aunque se han aportado, no han sido consideradas suficientes por la oficina gestora para el reconocimiento de la no sujeción al impuesto, la cantidad de productos perdidos, que exceda de la que resulte de aplicar el porcentaje reglamentario de pérdidas, se integrará en la base del impuesto procediéndose por la Administración tributaria a la correspondiente regularización (art.16.A) 7 RIIEE).

En el caso de que las pérdidas tengan lugar en la circulación intracomunitaria, como se indica en el art. 17.B)1 RIIEE), <<el porcentaje reglamentario de pérdidas, hasta el cual aquéllas se consideran admisibles sin necesidad de justificación o prueba, ocurridas durante la circulación intracomunitaria tanto en régimen suspensivo como fuera de él se determinarán mediante la diferencia existente entre la cantidad consignada en el documento de circulación utilizado y la cantidad que reciba el destinatario en el ámbito territorial interno o se presente en una aduana española para su salida del territorio de la Comunidad>>.

IX. INFRACCIONES Y SANCIONES⁶²³

El régimen de infracciones y sanciones en materia de impuestos especiales de fabricación, además de lo establecido al respecto en el art. 19 de la Ley, se rige también por lo dispuesto al respecto en la Ley General Tributaria⁶²⁴ y en las normas específicas que para cada uno de estos impuestos especiales de fabricación⁶²⁵.

⁶²³ Vid. con carácter general ESCOBAR LASALA, J.J., *Las infracciones tributarias y sus sanciones en el ámbito de los Impuestos Especiales*, Impuestos (Compendio), Edita: Distribuciones La Ley, S.A.1989, Tomo II, pp. 925- 932.

⁶²⁴ En este sentido, por ejemplo, el art. 28.5 del RIIIE establece que la ausencia de subsanación de los datos esenciales o no esenciales de los documentos de circulación conforme lo dispuesto en los arts. 28.3 y 4 del RIIIE a<< podrá dar lugar a la aplicación de la sanción a que se refiere el artículo 201.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria>>. Nos encontramos en el citado supuesto ante una infracción por el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales.

⁶²⁵ Vid. en relación con las infracciones y sanciones en general, MARTÍNEZ LAGO, M. Á., *Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria*, Crónica tributaria, nº 119, 2006, pp. 89-110; ALMUDÍ CID, J.M., *Los vicios formales de las sanciones tributarias: efectos procedimentales*, en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Dir. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., ZORNOZA PÉREZ, J. y Coords. BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.) Tomo II, Aranzadi, 2010, pp. 1039-1063; CAYÓN GALIARDO, A.M., *La ejecutividad de las sanciones tributarias*, Revista técnica tributaria, nº 94, 2011, pp. 9-33.

Se indica en la EM de la Ley 28/2014 que se modifica determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que con el objetivo de dar una mayor seguridad jurídica, como el artículo que regula las infracciones y sanciones en el ámbito de los impuestos especiales, de modo que se discierna en qué supuestos es de aplicación el régimen sancionador de la Ley de IIEE y en cuáles el recogido en la LGT.

El apartado 1 del art. 19 de la Ley de IIEE, establece que si las sanciones impuestas de acuerdo con lo previsto en la LIIEE deriven de la previa regularización de la situación tributaria del obligado, serán aplicables las reducciones reguladas en el apartado 1 del artículo 188 LGT.

De acuerdo con el art. 188.1 LGT, la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de la LGT⁶²⁶ se deben reducir en los siguientes porcentajes:

- a) Un 50 % en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.
- b) Un 30 % en los supuestos de conformidad.

⁶²⁶ Se trata de la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 LGT); infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192 LGT); Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (art. 193 LGT); Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (art. 194 LGT); infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195 LGT); infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (art. 196 LGT); infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (art. 197 LGT).

Por su parte, las sanciones pecuniarias que se impongan de acuerdo con lo previsto en esta Ley se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 LGT. Esto es, el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad del 30%, se reducirá en el 25 por 100 si concurren las siguientes circunstancias:

Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución siempre que el obligado al pago lo hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo citado plazo del apartado 2 del artículo 62 LGT.

Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción⁶²⁷.

A. Infracciones tributarias graves

Constituyen infracciones tributarias graves:

a) La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta Ley y su reglamento.

⁶²⁷ El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exige sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción. Además, esta reducción la reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

b) La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales en el ámbito territorial interno cuando, debiendo estar aparada por un documento administrativo electrónico, carezca de un código administrativo de referencia asignado por las autoridades competentes para ello.

En el supuesto de circulación irregular con fines comerciales, hay una sanción por infracción grave del 100%⁶²⁸. En tales supuestos además hay algunas presunciones que permiten cobrar el impuesto.

Nos estamos refiriendo a las presunciones de los arts. 15.11 y 8.7 de la Ley de IIEE. Las mismas establecen:

- Art. 15.11 LIIEE: << Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno>>.

- Art. 8.7 LIIEE: <<En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios>>.

De manera que si el impuesto es 100, se cobra:

⁶²⁸ Cfr. art. 19.2 LIIEE.

- En virtud de la presunción, 100 en concepto de cuota.
- Una sanción del 100%

Lógicamente ya no caben las sanciones por infracción grave de la LGT (por falta de ingreso)⁶²⁹, porque esa sanción (el 50% como mínimo) queda subsumida o desplazada por la sanción específica del 19.2 y 3 de la Ley de IIEE.

⁶²⁹ En este sentido el art. 191 LGT establece que:

<<1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 , ambos de esta Ley.

[...]

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación. La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes

supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

Como señala FALCÓN, en los supuestos de desnaturalización errónea por insuficiencia del desnaturalizante, si se demostraba que el alcohol había sido destinado a un uso industrial, no era posible exigir el impuesto, debiendo aplicarse la exención prevista para el alcohol total o parcialmente desnaturalizado. Tampoco es aplicable, a juicio del autor, el tipo de la infracción previsto en el artículo 19.2 a) de la Ley 38/1992, que se refiere, por lo que aquí interesa, a la <<fabricación... con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 e inferior o igual al 50 por 100 de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por 100 del importe de la base de la sanción. La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por 100 y se

graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley.

[...]>>.

esta Ley y su Reglamento>>. En efecto, cuando el artículo 19. 2 a) se refiere a la fabricación sin cumplir las condiciones de la Ley y el Reglamento, se está refiriendo en realidad a la fabricación (o importación) clandestina de productos sometidos a impuestos especiales⁶³⁰.

En el supuesto de que existían indicios de haberse cometido un posible delito de falsedad documental como medio para la comisión de un presunto delito contra la Hacienda Pública como señala la STS de 6 marzo 2012 (RJ 2012\4558) está obligada la Administración española a dar cuenta a la Jurisdicción competente⁶³¹, lo que implica la imposibilidad de seguir el procedimiento administrativo.

En relación con el apartado b), tal y como apunta SOLANA VILLAMOR, la Administración del Estado de destino está facultada pues para exigir el pago del impuesto en aquellos supuestos en que se compruebe la circulación o tenencia, con fines comerciales, de productos procedentes de otro Estado miembro fuera de los procedimientos establecidos para ellos⁶³², sin que sea obstáculo para ello el

⁶³⁰ FALCÓN Y TELLA, R., *Los supuestos de desnaturalización incompleta o errónea por insuficiencia de desnaturalizante (II): la imposibilidad de aplicar la infracción grave prevista en el artículo 19.2 a) de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150)*, Quincena Fiscal, nº 19, 2002, p. 5.

⁶³¹ Vid. en este sentido, SSTS 20 de mayo de 2008 (RJ 2008, 2765) (rec. cas. num. 6468/2002), 22 de mayo de 2008 (RJ 2008, 5406) (rec. cas. núm. 7876/2004), 5 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 7851) (rec. cas. núm. 2366/2005), 28 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 2061) (rec. cas. núm. 2724/2006) y 3 de junio de 2010 (RJ 2010, 5496) (rec.cas. núm 6363[sic]/2004).

⁶³² Vid. en este sentido art. 15.7 de la LIIEE, que establece: << La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado, sin perjuicio de lo

hecho de que el impuesto haya sido satisfecho anteriormente en el Estado de origen. Habida cuenta de que las irregularidades en la circulación intracomunitaria se sancionan de acuerdo con la normativa del Estado en que se cometen, tal irregularidad sería calificada como infracción tributaria grave y sancionable como tal en los términos previstos en la Ley General Tributaria.

Estas infracciones (a) y b)) se sancionan con multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la misma.

A mi juicio, de *lege ferenda*, parece desproporcionado que por ejemplo por desnaturalizar mal el alcohol o por no seguir el procedimiento adecuado, desde un punto de vista formal en el documento de circulación necesario para justificar la circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales, se imponga una multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción.

En el caso de que el sujeto pasivo se encuentre ante grandes cantidades de productos, en muchos casos puede constituir un grave perjuicio económico para el mismo tener que pagar una multa pecuniaria proporcional del 100 por 100, como consecuencia de situaciones que no son en exceso problemática y que han sido producidas de forma dolosa.

establecido en el apartado 3 del artículo 44>>. Se exceptúan del cumplimiento de requisitos formales, de acuerdo con lo establecido en el art. 44.3 de la Ley, la circulación y tenencia de especialidades farmacéuticas y de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22, que contengan alcohol total o parcialmente desnaturalizado o alcohol que les haya sido incorporado con aplicación de alguno de los supuestos de exención o devolución previstos en los artículos 22 y 42 de la Ley.

Por último, constituye también infracción tributaria grave la establecida en el apartado c) del artículo 19 LIIIE, cuyo tenor literal es el siguiente:

<<c) La tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales sin acreditar el pago del impuesto devengado, la aplicación del régimen suspensivo o de un supuesto de exención>>.

Las sanciones de los establecidas en el apartado 2 del art. 19 LIIIE⁶³³ del se incrementan en un 25 por 100 cuando se produzca comisión repetida de las citadas infracciones tributarias. La primera circunstancia se aprecia, de acuerdo con la Ley, cuando el infractor dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por haber incurrido en cualquiera de las tres infracciones graves establecidas en el apartado 2 del artículo 19 de la Ley.

Tampoco parece a mi juicio apropiado que a la sanción del 100 por 100 de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción se le incremente un 25 por 100 cuando la infracción se cometa mediante el quebrantamiento de las normas de control. Ello es debido a que ya se produce *de facto* por parte de la Administración Tributaria un control, incluida una intervención permanente, de los establecimientos en los que se fabriquen, transformen, reciban, almacenen, comercialicen y expidan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Por lo tanto, al igual que hemos puesto de manifiesto en el caso de la sanción del 100 por 100 de las cuotas, me parece excesivo que además se incremente en un 25

⁶³³ subapartados a), b) y c).

por 100 cuando en estos establecimientos existe un control y una intervención permanente por parte de la Administración Tributaria Española.

B. Infracciones tributarias leves

Por su parte el art 19.5 de la Ley, realiza una <<definición negativa>> de las infracciones tributarias leves. Al respecto señala que es infracción tributaria leve la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales cuando, con relación a los documentos de circulación establecidos reglamentariamente para amparar esta circulación, existan omisiones o inadecuaciones con la realidad de datos esenciales del documento, y no constituya infracción tributaria grave. Esta infracción se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 10% de la cuota que correspondería a los productos en circulación, con un mínimo de 600 euros.

Por tanto, nos encontramos en la infracción tributaria leve ante documentos incorrectos o defectuosos a pesar de que circulen con la correspondiente asignación de un Código Administrativo de Referencia (ARC) la infracción tributaria es grave.

El artículo 19.2, letra b), Ley 32/1998, califica como infracción tributaria grave a efectos de los impuestos especiales, la circulación de productos en ellos gravados sin acreditar que el hecho de su circulación se hallase por ejemplo en régimen suspensivo, mediante el documento de circulación que debe contener los datos esenciales del art. 28.1 del Reglamento⁶³⁴, además de un ARC.

⁶³⁴ Cfr. con arts. 28.2 RIIIE.

Si continuamos con el supuesto ejemplificativo de la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo en los mismos se ha debido dejar constancia en el documento de acompañamiento de la hora de inicio de su transporte ni su duración, ya que estas circunstancias se consideran datos esenciales de acuerdo con el art. 28.1 del RIIE, y la ausencia de dichos datos esenciales en los documentos de circulación tienen como consecuencia directa la calificación de la infracción como grave.

Se consideran datos esenciales de los documentos de circulación los siguientes:

- 1.º Los datos necesarios para la correcta identificación de la naturaleza y cantidad de la mercancía transportada.
- 2.º Los datos necesarios para la correcta identificación del expedidor, destinatario o productos, incluido el número de documento de circulación.
- 3.º En el caso de precintas de circulación, la numeración o capacidad de las mismas y su correspondencia con los recipientes sobre los que estén colocadas.
- 4.º El dato relativo a la fecha del inicio de la expedición.

Finalmente, será infracción tributaria leve la tenencia con fines comerciales de bebidas alcohólicas o de labores del tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuando tal requisito sea exigible⁶³⁵. Nótese que la infracción será grave la tenencia de labores de tabaco o de bebidas alcohólicas con fines

⁶³⁵ Vid. al respecto art. 26 RIIEE. En este sentido, por ejemplo, no se requieren marcas fiscales, si los cigarrillos que circulan están en régimen suspensivo, o circulen con destino, dentro del ámbito territorial interno, a una planta envasadora independiente (art. 26.1 RIIEE).

comerciales sin acreditar el pago del impuesto devengado, la aplicación del régimen suspensivo o de un supuesto de exención. Esta infracción se sancionará:

a) Con multa de 150 euros por cada 1.000 cigarrillos que se tengan con fines comerciales sin ostentar tales marcas, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.

b) Con multa de 10 euros por cada litro de bebidas derivadas que se tengan con fines comerciales sin ostentar tales marcas, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción.

Las mencionadas sanciones aplicables a la tenencia de bebidas alcohólicas o de labores del tabaco se graduarán incrementando el importe de la multa en un 25 % en caso de comisión repetida de estas infracciones. Como se ha señalado, la comisión repetida se aprecia cuando el sujeto infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado en virtud de resolución firme en vía administrativa por la comisión de las infracciones contempladas en este número.

De acuerdo con el apartado 7 del art. 19 LIIEE tiene la calificación de infracción tributaria leve la tenencia de marcas fiscales falsas, regeneradas o recuperadas. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 10 euros por cada marca fiscal falsa, regenerada o recuperada.

C. Sanciones accesorias

Por la comisión de infracciones tributarias graves pueden, además, imponerse también as siguientes sanciones de carácter no pecuniario:

- El cierre temporal o definitivo de los establecimientos.

- El precintado de los aparatos de venta automática por un período de seis meses o la incautación definitiva de los mismos, cuando las infracciones se cometan a través de dichos aparatos de venta automática. En el presente caso, son sujetos infractores tanto el titular del aparato de venta automática como el titular del establecimiento donde se encuentra ubicado.

Además, puede acordarse la incautación definitiva si el sujeto infractor ha sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión de una infracción grave, utilizando como medio para su comisión el aparato de venta automática, si dentro de los dos años anteriores a la comisión de la misma, se le hubiese impuesto la sanción de precintado de dicho aparato.

En el caso de la concurrencia de estas dos sanciones no pecuniarias, con el cierre definitivo del establecimiento procede la incautación definitiva del aparato de venta automática⁶³⁶.

⁶³⁶ Tanto en este supuesto, como en el caso de cierre temporal, o en su caso, definitivo de los establecimientos de los que sean titulares los infractores, el órgano competente para la imposición de sanciones es el Ministro de Hacienda cuando proceda el cierre temporal, mientras que el cierre definitivo de los mismos, será acordado por el Consejo de Ministros.

X. ALGUNAS CONSIDERACIONES PARTICULARES SOBRE DETERMINADOS IMPUESTOS ESPECIALES Y MEDIOAMBIENTALES

A. La reforma de los impuestos especiales efectuada por Ley 28/2014. Contextualización

En palabras de CAYÓN, si atendemos a las grandes líneas de la reforma prevista⁶³⁷ y hubiésemos de resumir las medidas que han tenido mayor impacto y difusión, las reduciríamos a las tres siguientes: la reducción a 5 tramos del IRPF y la reducción generalizada de la carga por este impuesto; la rebaja en el plazo de dos años del impuesto de sociedades del tipo general al 25 % y la simplificación del tributo, y la “no subida” del IVA salvo en los productos sanitarios afectados por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de enero de 2013, que obliga a España a elevar al tipo general a los que no sean medicamentos para el consumidor final y a los aparatos y complementos para uso personal y exclusivo de discapacitados (Ello siempre que la necesidad de concretar los efectos de la sentencia no retrasen su ejecución)⁶³⁸.

⁶³⁷ Vid. con carácter general GONZALO Y GONZÁLEZ, L., *¿Una nueva reforma tributaria?: reflexiones al hilo de las propuestas de la Comisión Lagares*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1, 2014 (Ejemplar dedicado a: Propuestas para la reforma fiscal), pp. 75-102.

⁶³⁸ CAYÓN GALIARDO, A.M., *Las orientaciones fundamentales en la reforma fiscal (la primera fase de la reforma)*, Revista técnica tributaria, nº. 105, 2014, pp. 20-21. Esta “caricatura” de la reforma, afirma el autor, no puede ocultar que, dada la extensión de los anteproyectos en cuanto al número de materias afectadas, sea injusto reconducir sus contenidos a estos límites[...], pero sí nos desvela que, en lo esencial, existe el objetivo de reducir los tipos de gravamen nominales en algunos impuestos, y que tal reducción no se compensará con una elevación en la imposición general sobre el consumo, aunque lo anterior no signifique que se no vaya a producir una subida en los impuestos sobre el tabaco y el alcohol, o de los medio-ambientales[...].

El la Reforma Fiscal en nuestro país viene precedida por las propuestas de reforma planteadas en el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español⁶³⁹ presentado en marzo de 2014 y en el Informe Mirrlees publicado en los años 2010 y 2011⁶⁴⁰, así como de trabajos⁶⁴¹ e informes⁶⁴² publicados, de las recomendaciones de la Unión Europea⁶⁴³ y de la voluntad del Gobierno. De los mismos cabe indicar que parece deseable invertir el peso relativo de los impuestos indirectos (en particular, el IVA, la imposición medioambiental y algunos impuestos especiales y) y la reducción significativa de

⁶³⁹ Cfr. *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero de 2014, <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

⁶⁴⁰ Informe Mirrlees, *Diseño de un sistema tributario óptimo*, Editorial universitaria Ramón Areces, 2013.

⁶⁴¹ Gascón, J., *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Civitas-Thomson Reuters, 2013, pp. 236-237 (BIB 2013, 1604); GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Ideas para una reforma fiscal en España*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, nº. 44, 2014, pp. 44-53.

⁶⁴² Cfr. Sanz Sanz, J. F.; Romero Jordán, D., *La imposición indirecta en España: Situación y perspectivas de reforma*, en AA.VV, *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo* (dir. Marín, M., Coord. Elorriaga, G.; Sanz, J. F.), FAES, 2013

⁶⁴³ Working paper n.38 – 2013, Directorate General for Taxation and Customs Union Directorate General for Economic and Financial Affairs, Tax reforms in EU Member States 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/pdf/ee5_en.pdf

la imposición directa⁶⁴⁴. De entre las propuestas de la Comisión de Expertos es destacable la denominada “devaluación fiscal” consistente en la reducción de las cotizaciones sociales de los empleadores aproximadamente en 4 puntos, compensando dicha reducción con incrementos adicionales y equivalentes de la imposición indirecta⁶⁴⁵. A pesar de todo ello, el Gobierno no considera que es coyunturalmente el momento apropiado para hacer efectiva la mencionada propuesta.

⁶⁴⁴ En este sentido en el *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 282, se indica que la reforma del sistema tributario debería aumentar el peso relativo de la imposición indirecta y de los impuestos contra el deterioro del medio ambiente en el conjunto de los ingresos públicos.

Sobre cómo incrementar exactamente la imposición indirecta, se indica en la p.384 que, por ejemplo el IVA, para compensar la reducción de cotizaciones sociales. En principio podría pensarse que existe espacio fiscal suficiente para adoptar esa medida pues, como la evasión fiscal está asociada con tipos impositivos elevados, sería más adecuado proceder a la reforma del IVA mediante la sujeción al tipo general de gravamen de muchos bienes y servicios exentos o sometidos hoy a los tipos reducidos, que es la propuesta defendida en este informe en lugar de proponer un aumento del tipo general. Pero debería también tenerse en cuenta que, en el caso español, una parte de los bienes sujetos a tipos reducidos son los servicios turísticos, por lo que su incremento sí afectaría a las exportaciones, que se volverían más caras, si bien es cierto que al ser un sector intensivo en mano de obra también podría beneficiarse en mayor medida de la reducción de las cotizaciones sociales.

⁶⁴⁵ Se propone un incremento del IVA hasta el 23%. Sobre este particular se indica en el *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 294 que España ha sido uno de los países en que más ha aumentado el tipo normal en los últimos años, de forma que ha pasado de situarse claramente por debajo de la media a converger a esta media en la actualidad, con un tipo del 21%. Este nivel del tipo en España actualmente coincide con el de otros 6 países; doce países tienen un tipo normal más elevado, que se mueven entre el 22% de Eslovenia y Estonia y el 27% de Hungría, que marca el techo, con Croacia, Suecia y Dinamarca, que tienen el 25%; Finlandia y Rumania con el 24% y Grecia, Irlanda, Polonia y Portugal con el 23%. Por debajo de nuestro tipo general quedan los 9 países restantes, entre los que Luxemburgo marca un suelo con el 15%.

En palabras de GARCÍA BERRO la expresión reforma tributaria⁶⁴⁶ parece remitir en sentido estricto a una actuación capaz de alterar de manera significativa las relaciones entre los elementos básicos del sistema tributario, o de modificar en sustancia los mecanismos técnicos aplicables para determinar la contribución. En tal sentido, un cambio que implicase una alteración relevante en la jerarquía recaudatoria de los principales tributos o en la contribución relativa de las diversas fuentes de renta, sería ejemplo claro de actuación legislativa digna de la locución reforma tributaria⁶⁴⁷.

En este sentido, se indica en el Informe de la Comisión de Expertos, que los Organismos internacionales (Unión Europea⁶⁴⁸, Fondo Monetario Internacional⁶⁴⁹

⁶⁴⁶ Vid. al respecto, CAYÓN GALIARDO, A.M., *La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido*, en AA.VVV, *Fiscalidad en tiempos de crisis*, (Dir. MALVÁREZ PASCUAL, L.A.; SALVADOR RAMÍREZ GÓMEZ, S.), Thomson Reuters Aranzadi, 2014, pp. 117-140.

⁶⁴⁷ GARCÍA BERRO, F., *Los anteproyectos para la Reforma Tributaria. Más sombras que luces*, Civitas Revista española de Derecho Financiero n° 163, 2014 (consultado en <https://proview.thomsonreuters.com>). El término reforma tributaria, indica el autor, se antoja ancho para el conjunto de modificaciones normativas que se recogen en los anteproyectos recientemente publicados. El análisis detenido de tales cambios revela la intención de producir un simple reajuste en la ordenación de las principales figuras tributarias, con el fin primordial de recuperar el nivel del gravamen sobre la renta existente hace tres años (con los matices que esta afirmación requiere, según se verá más adelante). Ante una actuación de tales características se podrá hablar con propiedad de reforma legislativa, o de reforma de las leyes tributarias, pero resulta equívoco como mínimo referirse a ella como la reforma tributaria.

⁶⁴⁸ Recomendación del Consejo Europeo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2014 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2014 de España, http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2014/csr2014_spain_es.pdf, 2014, p. 9, recomienda adoptar, antes de finales de 2014, una reforma fiscal completa, que simplifique el sistema impositivo y haga que contribuya en mayor medida al crecimiento y creación de empleo, así como a la preservación del medio ambiente y la estabilidad de la recaudación. A tal efecto:

y OCDE⁶⁵⁰, especialmente) han hecho recomendaciones de gran interés para la reforma tributaria. Entre otras, [...] que la revisión del sistema tributario busque un aumento del peso relativo de la imposición indirecta, ampliando el número de

trasladar la imposición hacia tributos menos distorsionadores como los que gravan el consumo o el deterioro del medio ambiente (por ejemplo, los aplicados a los combustibles).

⁶⁴⁹ Vid. Spain: 2014 Article IV Consultation Concluding Statement of the Mission, <https://www.imf.org/external/np/ms/2014/052714.htm>, 2014, <<in particular, there is room for increasing indirect revenues. Raising excise duties and environmental levies, and gradually reducing preferential treatments in the VAT, would bring Spain's collection effort more into line with its European peers. This should be combined with clearly-identified measures to protect the most vulnerable>>.

⁶⁵⁰ Vid. Estudios económicos de la OCDE España, <http://www.oecd.org/economy/surveys/Spain-Overview-Spanish.pdf>, 2014, pp.22-23, <<Las ideas principales del informe de ampliar las bases impositivas y redistribuir carga impositiva desde el trabajo hacia la imposición indirecta se ajustan a las recomendaciones previas de la OCDE. El Gobierno hizo pública una propuesta en junio que por el momento se centra en los impuestos sobre la renta y sobre sociedades. El Gobierno estima que la reducción de la carga tributaria tendrá un coste recaudatorio de magnitud similar a la que se incorporó en el Programa de Estabilidad (en torno al 0,6 % del PIB hasta 2016) y un impacto expansivo sobre la actividad en los próximos años que compensará parte de la pérdida de recaudación que comportará la rebaja tributaria (Banco de España, 2014). El componente principal de la propuesta del Gobierno es reducir los tipos de los impuestos sobre la renta y sobre sociedades y aplicar dicha rebaja en 2015 y 2016. En el caso del impuesto sobre la renta, la propuesta consiste en reducir el número de tramos y los tipos, haciendo hincapié en la minoración de la carga impositiva sobre las rentas más bajas, así como aumentar los beneficios fiscales para familias numerosas y hogares con personas con discapacidad. Con respecto al impuesto sobre sociedades, las medidas implican ampliar la base impositiva, suprimir bonificaciones, reducir los tipos convencionales y eliminar el tipo preferente para pymes. Se introduce asimismo una deducción en la base impositiva con respecto a beneficios que se mantengan al menos durante cinco años a fin de minorar la tendencia a endeudarse. En general, esta reforma va en la dirección adecuada para impulsar la oferta de empleo y la inversión>>.

bienes y servicios sometidos al tipo general del IVA y elevando los impuestos medioambientales, al considerar que los impuestos directos disminuyen las posibilidades efectivas de crecimiento económico⁶⁵¹.

En efecto, afirma ARRIETA, frente a un planteamiento más equitativo y redistributivo cual sería reducir la fiscalidad indirecta y elevar la directa con gravámenes progresivos, cada vez son más los que coinciden en rebajar la fiscalidad de las rentas derivadas del factor trabajo y elevar, en cambio, la tributación del consumo. En el seno de la Unión europea, la Comisión reclama desde hace años incrementar el potencial recaudatorio de la imposición sobre el consumo, no ya solo aumentando los tipos de gravamen, cuanto, y sobre todo, extendiendo el listado de consumos a los que se les aplica el tipo general del 21 por 100, y reduciendo, en consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tributan al tipo reducido del 10 por 100 o el aun menor del 4 por 100. La Comisión insiste en que España debe trasladar productos actualmente bonificados al gravamen del 21 por 100⁶⁵².

En el ámbito de los IIEE las principales modificaciones, que han tenido lugar como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 28/ 2014 son las siguientes:

Se modifica el art. 19 IIEE que regula las infracciones y sanciones para determinadas conductas en los IIEE. De acuerdo con la Ley, constituyen infracciones tributarias graves, la circulación de productos objeto de los impuestos

⁶⁵¹ Vid. *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 3.

⁶⁵² ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Otra "nueva" reforma tributaria*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 160, 2013, pp. 11-34 (consultado en <https://proview.thomsonreuters.com>).

especiales de fabricación con fines comerciales en el ámbito territorial interno sin estar amparada en un documento administrativo electrónico con CAE y la tenencia de dichos productos se debe acreditar bien mediante el pago del impuesto devengado, la aplicación del régimen suspensivo o de un supuesto de exención.

Por su parte son infracciones tributarias leves, la circulación de productos especiales de fabricación con fines comerciales en el ámbito territorial interno cuando, con relación a los documentos de circulación establecidos reglamentariamente para amparar esta circulación, existan omisiones o inadecuaciones con la realidad de datos esenciales del documento, y no constituya infracción tributaria grave. También son infracciones tributarias leves, la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas o de labores del tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento.

El nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse como un impuesto especial de fabricación (art.1.2 LIIEE) y pasa a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos. En el primer supuesto el impuesto se devenga en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación y en el segundo en el momento de su consumo. No está sujeto el consumo por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 kilovatios.

Con el objetivo de impulsar aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50 por ciento del coste de un producto, se establece una reducción del 85 por ciento en la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, de forma análoga a la exención que contenía en la Ley de IIEE

previa a la modificación, para la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos.

El devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos en el contrato de suministro de gas natural a título oneroso no se produce con la salida a consumo, sino que se retrasa hasta que resulte exigible el precio correspondiente al gas natural suministrado⁶⁵³. A este supuesto general se exceptiona que el destino del gas natural sea otra fábrica o depósito fiscal o cuando el suministro al consumidor final se realice por medios diferentes a tuberías fijas. En este sentido el art. 7.14 LIIIEE establece que la salida del gas natural de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de gas natural efectuado a título oneroso, el devengo del impuesto sobre hidrocarburos se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente al gas natural suministrado en cada período de facturación. Con efectos de 1 de enero de 2015, se precisa que la norma especial del art. 7.14 LIIIEE <<no será de aplicación cuando el gas natural sea enviado a otra fábrica, depósito fiscal o destinatario registrado, ni cuando el suministro se realice por medios diferentes a tuberías fijas>>⁶⁵⁴.

⁶⁵³ Sobre este particular establece el segundo párrafo del apartado 14 del art. 17 LIIIEE que << los sujetos pasivos podrán considerar que el conjunto del gas natural suministrado durante períodos de hasta sesenta días consecutivos, ha salido de fábrica o depósito fiscal el primer día del mes natural siguiente a la conclusión del referido período>>.

⁶⁵⁴ Vid. sobre este particular Consulta vinculante V1466/14 de 3 junio (JUR 2014\201216), mediante la cual la DGT había aclarado, vía consulta vinculante, la finalidad de la norma en los siguientes términos:

<< Por lo tanto, esta Dirección General entiende que si el apartado 14 del artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales establece reglas específicas para el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos es porque el legislador ha entendido que – en el proceso de un suministro continuo de gas natural – se producen ciertas indeterminaciones que afectan a la correcta repercusión del

El art. 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, aprueba el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. En el Anteproyecto por el que se modifica dicha Ley se definen los conceptos de “consumidor final” y “revendedor”, y se introduce otro supuesto de sujeción constituido por la importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera. Por otra parte se modifican los supuestos de no sujeción y se incluyen nuevas exenciones respecto de operaciones no previstas en su redacción inicial.

B. La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales⁶⁵⁵

1. Introducción. Principio constitucional de no confiscatoriedad

impuesto en cada período impositivo y que se solventan, en un caso, configurando como sujeto pasivo al suministrador del gas natural y, en otro, estableciendo el momento en que el gas natural se considera salido de fábrica o depósito fiscal. Ahora bien, esta indeterminación no se produce cuando el producto que sale del depósito fiscal es gas natural licuado (GNL), transportado en camiones cisterna que circulan directamente hasta el establecimiento del consumidor final. Aquí, la consultante opera únicamente como vendedor del GNL pero el suministro está realizándolo el titular del depósito fiscal>>.

⁶⁵⁵ Vid. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales*, Quincena fiscal, nº 18, 2014, pp.85-102.

En julio del año 2013 el Gobierno anunció una reforma fiscal en nuestro país y constituyó una Comisión de Expertos con la finalidad de revisar el conjunto del sistema tributario, de tal forma que éste contribuya a la recuperación económica y a la creación de empleo. Una vez hecho público el informe, el Gobierno elaborará y presentará los proyectos de ley necesarios para articular la reforma, no necesariamente vinculado por la totalidad de las propuestas contenidas en dicho informe. Estamos, por tanto, en un momento de intenso debate sobre la reforma fiscal, proceso que se prolongará, posiblemente, a lo largo del presente año⁶⁵⁶.

En relación con el art. 31 de la CE y la alta carga fiscal que suponen los impuestos especiales, que serán objeto de este estudio, como afirma FALCÓN la prohibición de confiscatoriedad, se refiere especialmente a los impuestos, y dentro de estos a los directos. En los impuestos indirectos, en cambio el tipo de gravamen puede llegar a superar con mucho el 100% sin que ello conlleve un efecto confiscatorio, siempre que el impuesto pueda ser repercutido, ya sea porque legalmente está prevista su repercusión, o porque es posible una repercusión económica, a través

⁶⁵⁶ Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Ideas para una reforma fiscal en España*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, n°. 44, 2014, p. 44.

Por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013 se constituyó la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español que es presentado en el mes de marzo de 2014. En la EM del citado Acuerdo se indica que su finalidad última es la de << contribuir a la consolidación fiscal así como de coadyuvar a la recuperación económica de España y la creación de empleo en nuestro país, se considera necesario acometer una reforma legislativa que suponga una revisión del sistema tributario español en su conjunto>>. (Cfr. *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero de 2014, <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>, p.12).

de la elevación del precio. Ello no excluye que puedan existir límites derivados de la capacidad contributiva y la interdicción de la arbitrariedad [...]⁶⁵⁷.

En este sentido, ha declarado el TC, ya en su STC 27/1981 de 20 julio (RTC 1981\27), que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Opina LÓPEZ ESPADAFOR sobre la fiscalidad de algunos impuestos especiales, como el relativo al alcohol o el tabaco que la posibilidad de utilización del expediente de la extrafiscalidad es real lógica y viable⁶⁵⁸. Ello unido a la dimensión de que se trate en ocasiones de consumos en cierta medida superfluos o innecesarios podría legitimar, ante ciertas contadas situaciones, que se pudiese superar el referido límite del 100% fijado en relación a consumos necesarios. Una cosa es el consumo por placer, por decirlo de alguna manera, por muy <<enganchado>> que se esté al mismo, y otra muy distinta el consumo en el que juega mayormente un elemento de necesidad. Por ejemplo, no se puede poner a un

⁶⁵⁷ FALCÓN Y TELLA, R. *Derecho financiero y tributario (Parte General)*, 2ª ed., Universidad Complutense, 2013, p. 89. Los IIEE, agrega el autor, son muy elevados, hasta el punto de que la mayor parte del precio de un litro de gasolina o de una cajetilla de tabaco corresponde al traslado económico del impuesto. Pero el efecto confiscatorio no se produce en la medida en que el impuesto se repercute, aunque podría producirse si se exige el impuesto en un momento en que no puede ya repercutirse, porque ya se ha vendido. En estos casos el impuesto se convierte, de hecho, en una sanción, y no debería exigirse si no hay al menos simple negligencia.

⁶⁵⁸ En relación con los impuestos medioambientales vid., GÓMEZ BARRERO, C., *Comentarios sobre los nuevos impuestos medioambientales estatales*, Estrategia financiera, nº 303, 2013, pp. 66-70.

mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual⁶⁵⁹.

A este respecto afirma GASCÓN que en ocasiones alguno de los sectores (especialmente el del tabaco) alega que los Impuestos Especiales en España son muy elevados, de los más altos de Europa, lo que resulta claramente contradictorio con la información oficial que publica la Comisión Europea. <<La explicación es fácil, si el precio antes de impuestos es bajo en términos europeos, la carga fiscal que supone el tributo será proporcionalmente alta en relación con dicho precio y representará un porcentaje muy elevado del precio final. Sin embargo, ello no quiere decir en absoluto que se estén pagando más impuestos (en euros) por unidad vendida que en otros países. Queda claro si comparamos la recaudación con el PIB>>.

Además, como agrega este autor, los Impuestos Especiales, como regla general, no se aplican sobre el precio de los productos que gravan sino sobre magnitudes físicas (litros, kilogramos, unidades vendidas). En consecuencia, si sus tipos no se actualizan con frecuencia, su impacto recaudatorio en términos relativos se resiente. En el caso del IVA, al aplicarse el impuesto sobre los precios, si estos suben, la recaudación aumenta automáticamente.⁶⁶⁰.

⁶⁵⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Visión crítica de la Ley de impuestos especiales*, en AA.VV., (dir. CUBERO, A.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora de la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp.622.

⁶⁶⁰ GASCÓN, J., *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Civitas-Thomson Reuters, 2013, pp. 236-237. A este respecto, como señala el autor, <<En términos absolutos llama la atención que en los últimos años (en este caso desde 1995 a 2012) la recaudación conjunta derivada de los grandes tributos -IRPF, IVA, IS e IIEE- se haya multiplicado por 2,3, mientras que en el caso de los IIEEE la recaudación en dicho plazo solo se ha multiplicado por 1,6. En

De modo genérico sobre este particular, ha señalado el TC que puesto que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria se establece con referencia al resultado de la imposición⁶⁶¹, la incorporación de esa garantía al sistema fiscal <<obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia, de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir>>, añadiendo que ese efecto se produciría <<si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución>> (STC 150/1990 de 4 octubre [RTC 1990\150], fundamento jurídico 9.º)⁶⁶².

2. Consideraciones generales sobre los IIIE

particular resalta la diferencia con el IVA, impuesto indirecto que sí se aplica sobre el precio, puesto que su recaudación se ha multiplicado por 2,5>>.

⁶⁶¹ Vid. con carácter general sobre este particular, LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *El consumidor ante la traslación de la carga tributaria*, Quincena Fiscal, nº 11, 2014 (consultado en <http://www.aranzadigital.es>).

⁶⁶² Nótese de acuerdo con la STC 150/1990 de 4 octubre [RTC 1990\150] que la confiscación en materia fiscal, es una <<cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria lato sensu. De hecho en materia fiscal la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos>>.

Los Impuestos Especiales de Fabricación, o accisas en la nomenclatura comunitaria, tienen una justificación económica variada. La misma cabría defenderse bien señalando que su finalidad es internalizar las externalidades negativas que genera el consumo pecaminoso de bienes de demérito, o su alta eficacia recaudatoria al gravar bienes de baja elasticidad de demanda, pasando por el hecho de que sirven para corregir problemas de información asimétrica e incompleta⁶⁶³. De entre las figuras impositivas de responsabilidad directa de la AEAT, se indica en el Informe de la Comisión de Expertos que los impuestos de estructura más fragmentada son los que se agrupan bajo la denominación presupuestaria de <<Impuestos especiales>>, conjunto que está constituido por una gran variedad de figuras tributarias⁶⁶⁴.

Como indica GASCÓN los Impuestos Especiales tienen una importante capacidad recaudatoria. El Presupuesto para 2013 prevé que proporcionen 19.956 millones de euros. Destacan el Impuesto sobre Hidrocarburos con 10.362 millones y el Impuesto sobre la Labores del Tabaco con 7.099 millones. Por su parte, el Impuesto sobre la Electricidad está previsto que recaude 1.485 millones⁶⁶⁵, el Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas 717 millones, el Impuesto

⁶⁶³ Cfr. SANZ SANZ, J.F.; ROMERO JORDÁN, D., *La imposición indirecta en España: Situación y perspectivas de reforma*, en AA.VV, *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo* (dir. MARÍN, M., COORD. ELORRIAGA, G.; SANZ, J.F.), FAES, 2013, p. 161.

⁶⁶⁴ Vid. *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 46.

⁶⁶⁵ Vid. con carácter general a propósito del Impuesto Especial sobre la Electricidad, FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *El Impuesto Especial sobre la Electricidad en el marco de la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico*, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 887, 2014, p.6.

sobre la Cerveza 277 millones y el Impuesto sobre Productos Intermedios 16 millones⁶⁶⁶.

La mayoría de países aplican impuestos sobre las ventas de determinados bienes cuyo consumo se considera nocivo para la salud como el tabaco, el alcohol (llamados por algunos impuestos al pecado-*sin taxes*-) o cuyo uso se considera perjudicial para el medio ambiente (impuestos medioambientales). Ambos tipos de gravamen tienen en común que el uso de los bienes sobre los que se aplican genera unos efectos sobre los demás que tienen unos costes sociales que sus beneficiarios no tienen en cuenta al tomar las decisiones de consumo. El resultado es un consumo de esos bienes superior al considerado socialmente deseable. El objetivo de estos impuestos es internalizar estos efectos externos y reducir el consumo. Estos impuestos, que tienen como finalidad corregir una distorsión que genera una situación sub-óptima desde el punto de vista de la eficiencia, se denominan también impuestos correctores. En su caso, el empleo de tipos de gravamen que se desvíen de la uniformidad está plenamente justificado. El principio básico a aplicar para gravar los efectos externos negativos es que los tipos de gravamen tienen que reflejar el daño sobre los demás, el coste social que genera su consumo, un coste que no siempre es fácil de cuantificar⁶⁶⁷.

En esta misma línea la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en lo que parece una mera declaración de intenciones⁶⁶⁸, se indica que el consumo

⁶⁶⁶ GASCÓN, J., *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal...cit.*, p. 235.

⁶⁶⁷ Cfr. *Informe Mirrlees, Diseño de un sistema tributario óptimo*, Editorial universitaria Ramón Areces, 2013, Introducción, LII.

⁶⁶⁸ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los impuestos especiales como tributos medioambientales*, en AA.VV., *Derecho del medio ambiente y administración local* (coord. ESTEVE PARDO, J.), 2ª

de los bienes que son objeto de los impuestos especiales genera unos costes sociales⁶⁶⁹, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etcétera.

El Informe Mirless, en cualquier caso, <<recomienda continuar con el uso de estos impuestos que, además, tienen una importante capacidad recaudatoria además de su contribución a la mejora de la eficiencia económica>>⁶⁷⁰.

ed., Fundación Democracia y Gobierno Local (primera edición en la Fundación), Madrid, 2006, p. 237, que indica al respecto << La credibilidad de tan bondadosas declaraciones de intenciones es francamente escasa. Es difícil admitir la presencia real de un fin extrafiscal cuando el examen del articulado de las leyes que se aplican revela la práctica inexistencia de disposiciones concretas que permitan su puntual cumplimiento >>.

⁶⁶⁹ En esta misma línea se pronuncia la EM en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte al señalar que <<La creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado, no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales>>.

⁶⁷⁰ *Informe Mirrlees...cit.*, Introducción, LII.

Como señala ALONSO GONZÁLEZ <<Los impuestos especiales son una serie de gravámenes que recaen sobre el consumo de una serie de productos, bebidas alcohólicas (cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas), hidrocarburos, labores del tabaco, electricidad y determinados medios de transporte. Estimamos que, en sentido estricto, solamente los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, sobre la electricidad⁶⁷¹ y sobre determinados medios de transporte tienen alguna posibilidad de incidir en la protección del medio ambiente. Sin embargo, no descartamos alusiones al resto de impuestos especiales en la medida en que también habitualmente se los considera instrumentos de políticas gubernamentales de orden no fiscal>>⁶⁷².

En este sentido de acuerdo con el Informe Mirrless hay un argumento de peso para fijar un precio a las externalidades medioambientales a través del sistema tributario. En años recientes se han introducido ciertas innovaciones en los impuestos medioambientales. Pero continúa habiendo dos prioridades

⁶⁷¹ Los impuestos que gravan la energía en España son fundamentalmente el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre la Electricidad. A este respecto se indica *en working paper* n.38 – 2013, Directorate General for Taxation and Customs Union Directorate General for Economic and Financial Affairs, *Tax reforms in EU Member States 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf...cit.p.25 << Some Member States also introduced new national taxes related to energy. Spain has introduced a tax on the production of radioactive waste resulting from the generation of nuclear energy>>.

⁶⁷² ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...cit.*, p. 234.

fundamentales en la aplicación de estos impuestos: las emisiones de gases de efecto invernadero y la congestión de las carreteras⁶⁷³.

Los impuestos especiales <<no nacen sino para recaudar ingresos; ahora bien, se admite que, tangencialmente, puedan utilizarse para otros fines distintos del fiscal, fines que, por su resonancia social, justifican ampliamente ante la sociedad unos supuestos palmarios de sobreimposición o doble imposición>>⁶⁷⁴.

Así se pretende conseguir que los llamados “especiales” cumplan con su finalidad de distribuir los costes sociales que genera el consumo de esas sustancias, al tiempo que reducir sus consumos, considerados nocivos para la salud; que los denominados medioambientales respondan auténticamente a esa finalidad⁶⁷⁵ y, en

⁶⁷³ Cfr. *Informe Mirrlees...cit.*, p.527. El argumento a favor de usar impuestos o mecanismos *cap-and-trade* (comercio de derechos de emisión), concluye el informe Mirlees, es válido. Usar el mecanismo de los precios de esta manera puede llevar a empresas y a consumidores a internalizar el coste que están imponiendo sobre otros y también a un mejor resultado en la propia regulación. El gobierno puede usar los ingresos que se crean para reducir los efectos distorsionantes de otros impuestos. A pesar de que esto no conlleva necesariamente un “doble dividendo”, el incremento de bienestar asociado a una reducción eficiente de la externalidad justifica el impuesto (p. 265).

⁶⁷⁴ AA.VV, *Efectos económicos de los impuestos especiales: Análisis de las repercusiones derivadas de la variación en los tipos impositivos* (coord. SOLANA VILLAMOR, F.), Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1989, p. 31.

⁶⁷⁵ Vid. sobre este particular working paper n.38 – 2013...cit., pp.24-25, <<In many Member States, there is scope for better accommodating environmental concerns in the taxation system. This relates both to the level of taxation and to the structure and design of environmental taxation. Tax expenditure with a negative environmental impact also needs to be addressed, e.g. reduced VAT on energy and the subsidies embedded in company car tax regimes. At the same time, there is scope for increasing health-related taxes in many Member States. Health- and environment-related excises duties not only contribute to consolidation needs but also offer additional benefits as they are presumed to induce changes in behavior>>. [...]<<More than a third of EU-27 Member

ocasiones, que su gestión pase a manos de la Administración central cuando sus fines sobrepasen el ámbito geográfico de cada Comunidad Autónoma⁶⁷⁶.

En cuanto a las reformas impositivas ligadas a los programas de consolidación fiscal recientes, la subida de la imposición indirecta ha sido quizás la receta más habitual. En relación con el IVA los IIEE y la imposición medio-ambiental, indica la Comisión de Expertos que más de la mitad de los países europeos, entre los que se encuentran todos los que han tenido dificultades financieras, han subido los tipos impositivos del IVA, tanto el normal como el reducido, y muchos han aumentado sustancialmente su cobertura. También los impuestos especiales se han elevado con generalidad y se ha ampliado y endurecido la imposición medio-ambiental⁶⁷⁷.

3. Impuesto especial sobre el tabaco, el alcohol y los hidrocarburos

Como señala FALCÓN, en los impuestos especiales de fabricación <<los supuestos de no sujeción y exención, así como los tipos reducidos, no pueden considerarse como una excepción al ámbito normal de aplicación del impuesto,

States increased excise duties on diesel fuel and other energy products between 2012 and the first half of 2013. This was the case for example in Spain, Greece and Cyprus. Lithuania and Bulgaria increased taxes on diesel after the transitional periods following EU accession expired, to comply with the minimum EU rates>>.

⁶⁷⁶ *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 307. Desafortunadamente-indica el Informe-los sistemas de impuestos que se aplican actualmente sobre estas externalidades siguen siendo poco coherentes.

⁶⁷⁷ *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 62.

sino como un mecanismo para completar la definición⁶⁷⁸ de los consumos que se quieren gravar⁶⁷⁹>>.

Así, por ejemplo, en el caso de los hidrocarburos lo que se quiere gravar es únicamente su uso como carburante (es decir, para quemar en un motor) o combustible (es decir, para calefacción), lo que excluye el uso como materia prima (por ejemplo, para fabricar otros hidrocarburos o derivados), o en procesos de cogeneración de electricidad y calor, o en reducciones químicas o en procedimientos metalúrgicos. A partir de 2013 también se grava (a través del llamado <<céntimo verde>>) el gas natural y el carbón cuando se destinan a usos distintos del carburante; y los hidrocarburos líquidos (gasolina, gasóleo, fuelóleo y gas licuado de petróleo) a los que se aplican tipos estatales <<especiales>> cuando se utilizan para fabricar electricidad, que se añaden al tipo estatal general y, en su caso, al tipo autonómico. En el caso del tabaco, el consumo que se quiere gravar es el hecho de fumar, lo que excluye el tabaco para mascar o el utilizado con fines industriales o agrícolas. Y en el caso del alcohol y bebidas alcohólicas, el objeto del impuesto es el consumo humano por ingestión, es decir los tradicionalmente llamados <<usos de boca>>, con exclusión por tanto de los demás usos, como por ejemplo el alcohol utilizado para fabricar medicamentos o productos de limpieza, el utilizado en droguería o perfumería, o el vino utilizado para fabricar vinagre. Finalmente, en el caso de la electricidad se grava el

⁶⁷⁸ Vid. sobre este particular FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los impuestos especiales de fabricación*, Quincena fiscal, nº 20, 2013, pp. 75-104.

⁶⁷⁹ FALCÓN Y TELLA, R., *La técnica de los impuestos especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Quincena fiscal, nº 12, 2011, p. 7.

consumo de energía eléctrica, salvo que sea para fabricar electricidad o procedimientos electrolíticos⁶⁸⁰.

En lo relativo al Impuesto especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, y sobre todo en el ámbito de las bebidas espirituosas⁶⁸¹, al Impuesto especial sobre el Tabaco y al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos no parece complicado, a

⁶⁸⁰ Vid. DE LA PEÑA y otros, *Sistema Fiscal Español (Impuestos Estatales, Autonómicos y Locales)*, 5ª ed., Iustel, 2013, p. 348-349.

⁶⁸¹ El Reglamento (CE) 110/2008, de 15 de enero (LCEur 2008\195) relativo a la definición, designación, presentación, etiquetado y protección de la indicación geográfica de bebidas espirituosas que deroga el Reglamento (CEE) núm. 1576/89, de 29-5-1989 (LCEur 1989\732) define <<bebida espirituosa>> como la bebida alcohólica:

<<a) Destinada al consumo humano;

b) poseedora de unas cualidades organolépticas particulares;

c) con un grado alcohólico mínimo de 15% vol.;

d) producida:

i) Bien directamente, mediante:

-La destilación, en presencia o no de aromas, de productos fermentados de modo natural, y/o

-la maceración o procedimientos similares de materias primas vegetales en alcohol etílico de origen agrícola y/o destilados de origen agrícola, y/o las bebidas espirituosas en el sentido del presente Reglamento, y/o

-la adición de aromas, azúcares u otros productos edulcorantes enumerados en el punto 3 del anexo I y/u otros productos agrícolas y/o alimenticios al alcohol etílico de origen agrícola y/o a destilados de origen agrícola y/o a bebidas espirituosas según la definición del presente Reglamento,

ii) o bien por mezcla de una bebida espirituosa con uno o más de los siguientes productos:

-Otras bebidas espirituosas, y/o

-alcohol etílico de origen agrícola o destilados de origen agrícola, y/u

-otras bebidas alcohólicas, y/o

-bebidas.

[...]>>.

nuestro juicio, defender la finalidad extrafiscal que también pueden tener estos tributos. En estos supuestos, fundamentalmente en el caso del tabaco y en determinados supuestos en el del alcohol, la demanda es bastante inelástica.

En este último sentido pero refiriéndose a la imposición sobre los carburantes señala LÓPEZ ESPADAFOR que <<tratándose de bienes y elementos necesarios para la vida diaria de ciudadanos de cualquier nivel económico, habría que plantearse hasta qué punto es legítimo hablar de extrafiscal en relación a la imposición sobre los carburantes, cuando es algo de lo que es muy difícil prescindir cuando la técnica aun no ofrece alternativas viables y asequibles para los ciudadanos de cualquier capacidad económica. Por mucho que se cargue fiscalmente no se puede prescindir de ello. Bajo ese parcialmente falso expediente de la extrafiscalidad se abusa fiscalmente del consumidor, cuando el legislador tributario es consciente de que el ciudadano en los elementos necesarios de su vida cotidiana no puede prescindir de ciertos consumos y de eso se aprovecha el Estado>>⁶⁸².

En relación con el Impuesto sobre hidrocarburos la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (LCEur 2003\3588) en su EM (12) indica que en ese campo el nivel mínimo más favorable de imposición aplicable al gasóleo, producto que originalmente se ha destinado a usos comerciales en su mayor parte y, por tanto, se ha gravado tradicionalmente a un nivel más bajo, crea un efecto distorsionador respecto a la gasolina, su principal carburante competidor. Por ello, el artículo 7 de la Directiva 2003/96/CE establece los primeros pasos para un ajuste gradual al

⁶⁸² LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Visión crítica de la Ley de impuestos especiales...*cit., pp. 614-615.

nivel mínimo de imposición aplicable a la gasolina. Es necesario completar este ajuste y avanzar gradualmente hacia una situación en la que el gasóleo y la gasolina se graven a un nivel igual.

Por lo que respecta a los impuestos especiales sobre tabaco y alcohol la Comisión de Expertos en su Informe, propone que sus tipos de gravamen se revisen periódicamente para que se mantenga el peso del tributo respecto al precio de consumo pero, sobre todo, para equiparar gradualmente esos impuestos a los que rigen en Europa, restringiendo los consumos que se consideren perjudiciales⁶⁸³.

En este sentido, señala la Comisión de Expertos en su Informe que <<destaca la relativamente reducida presión fiscal relativa sobre el alcohol y el tabaco en España, aunque también en este caso se han producido incrementos posteriores de estos impuestos [...]>>⁶⁸⁴.

Nótese finalmente que los tipos impositivos correspondientes a los impuestos especiales aplicables en los Estados miembros son distintos en cada uno de ellos. Lo que sí se ha establecido de forma común es un sistema de tipos mínimos⁶⁸⁵. Además, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, por la

⁶⁸³ *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 13.

⁶⁸⁴ *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 54.

⁶⁸⁵ En este sentido indica la EM de la Ley 38/1992 que <<Esta adaptación de la imposición indirecta a la nueva configuración de la Comunidad como un espacio sin fronteras debe producirse de una forma armonizada para todos los Estados miembros, con el fin de que no se produzcan distorsiones a la competencia, se controlen sus efectos sobre otras políticas comunitarias y se haga posible que los impuestos se recauden por los Estados donde se produzca el consumo>>.

idiosincrasia cada uno de los países de la UE a los que le son aplicables las directivas armonizadoras no son los mismos en todos los Estados. Hay por lo tanto, una base común en relación con dichos productos pero esta es limitada.

4. Los tributos medioambientales⁶⁸⁶

Como tiene escrito FALCÓN las medidas tributarias medioambientales⁶⁸⁷ resultan constitucionalmente legítimas, incluidos los impuestos ecológicos, siempre que exista una mínima capacidad contributiva entendida como riqueza actual o potencial, pero la Constitución no impone necesariamente la utilización del instrumento tributario al servicio de la conservación del medio ambiente. Antes al contrario, lo excluye expresamente en los supuestos más graves, al ordenar la sanción de las conductas que violen la utilización racional de los recursos naturales⁶⁸⁸.

⁶⁸⁶ Sobre la tributación medioambiental en España se indica en working paper n.38 – 2013...cit.pp.74-75, << Various measures could be taken at national level to improve the design of environmental taxation. These include: (a) adjusting the structure of tax rates on fossil fuels according to their carbon and energy content; (b) indexing environmental taxes; (c) considering the abolition of reduced VAT rates on energy; (d) reducing tax subsidies for company cars; and (e) introducing CO2-related vehicle taxation. Individual Member States are considered to face an overall challenge regarding tax design issues if challenges have been defined in three out of the five areas discussed. >>.

⁶⁸⁷ Vid. por todos sobre los impuestos medioambientales, COBOS GÓMEZ, J.M., *Las deducciones por inversiones medioambientales: aproximación legal, administrativa y jurisprudencial*, Aranzadi, 2004.

⁶⁸⁸ FALCÓN Y TELLA, R., *Las medidas tributarias medio-ambientales y la jurisprudencia constitucional*, en AA.VV, *Derecho del medio ambiente y administración local* (coord. ESTEVE PARDO, J.), 2ª ed., Fundación Democracia y Gobierno Local (primera edición en la Fundación), Madrid, 2006, p.219.

A este respecto, se indica en el Informe Mirrless que el fundamento básico de la imposición medioambiental es claro. La contaminación impone unos costes a la sociedad que no soporta solo el que contamina. El establecimiento de un impuesto asegura a que quién contamina toma en consideración (o “internaliza”) estos mayores costes al decidir cuánto contaminar. Sobre esta base un objetivo razonable es reducir la contaminación a un nivel en el que se tenga totalmente en cuenta tanto los costes de la contaminación como los beneficios derivados de la actividad contaminante. En muchas ocasiones para alcanzar este objetivo, los impuestos son más objetivos que la regulación⁶⁸⁹.

La existencia de tributos con fines extrafiscales no ha sido ajena a nuestra historia tributaria, habiendo sido admitidos supuestos en este sentido por la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Por ejemplo, en STC 186/1993 (RTC 1993\ 186), se declaró que <<constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas⁶⁹⁰ puedan establecer impuestos con ese carácter>>⁶⁹¹.

⁶⁸⁹ *Informe Mirrless...cit.*, pp. 251-252. Cuando los contaminadores sólo tienen en cuenta los costes privados de sus actividades, haciendo caso omiso de los costes sociales, van a contaminar más de lo que es socialmente eficiente. Los impuestos cambian los precios a los que los contaminadores se enfrentan y éstos, como respuesta, cambian su comportamiento. Un impuesto sobre la contaminación emitida por las empresas durante la producción permite a empresas con diferentes modelos de negocio y distintos costes de ajuste reaccionar de manera diferente. Lo crucial es que un impuesto estimula los ajustes donde son más fáciles o baratos de efectuar. Las empresas con menores costes de ajuste van a hacer más para reducir la contaminación que las empresas con costes mayores. Esto es eficiente, mientras que insistir en que todas las empresas hagan lo mismo puede resultar muy costoso (p. 253).

⁶⁹⁰ Vid. sobre este particular, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (RCL 2009\2478) que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con

Estatuto de Autonomía y se modifica determinadas normas tributarias que regulan el alcance de las cesión en los IIEE. Así:

- Artículo 36. Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto sobre la Cerveza
- Artículo 37: Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas
- Artículo 38: Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto sobre Productos Intermedios
- Artículo 39: Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas
- Artículo 40: Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto sobre Hidrocarburos
- Artículo 41: Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco
- Artículo 42: Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto sobre la Electricidad
- Artículo 43: Alcance de la cesión y punto de conexión en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
- Artículo 44: Alcance de la cesión y puntos de conexión en el rendimiento derivado del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos

Nótese que en los arts. 36, 37, 38, 39 y 41 Ley 22/2009, se cede a la Comunidad Autónoma el 58% del rendimiento del Impuesto producido en su territorio.

Por su parte, en el Impuesto sobre Hidrocarburos, se cede a la Comunidad Autónoma el 58 por ciento del rendimiento derivado del tipo estatal general y el

100 por ciento del rendimiento derivado del tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos producido en su territorio. Asimismo, se cede el rendimiento derivado del tipo autonómico de este impuesto. En los supuestos de los arts. 42, 43 y 44 se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto Especial producido en su territorio.

Vid. también sobre este particular el art. 117 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo relativo a las Haciendas locales cuya rúbrica es <<Alcance de la cesión u punto de conexión en los Impuestos Especiales sobre Fabricación>>.

⁶⁹¹ Vid. sobre este particular ÁLVAREZ GARCÍA, S., ALVAREZ VILLA, M.T., *Los impuestos especiales en la Unión Europea ¿De una finalidad recaudatoria a la de protección del medio ambiente?*, Noticias de la Unión Europea, nº 183, 2000, pp. 87-94.

Señala ALONSO GONZÁLEZ que << El impuesto medioambiental pone en práctica entonces lo que en términos económicos se conoce como la internalización de costes sociales negativos, y que, dicho de forma muy breve, supone que el sujeto que causa unos perjuicios a terceros como es el deterioro de la naturaleza en detrimento del resto de sus conciudadanos, y no los paga ni computa como gastos de la actividad que ha ocasionado el deterioro ambiental, termina pagándolos a fuerza de asumir el pago de un impuesto que funciona como mecanismo indemnizatorio>>⁶⁹².

Los apartados 1 y 2 del art. 45 de nuestro CE establecen una prerrogativa de establecer tributos cuya finalidad sea proteger el medio ambiente⁶⁹³. El mismo establece en un primer apartado constituido por un derecho-deber medioambiental dirigido a la generalidad de la ciudadanía al señalar que todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. Por su parte el art. 45.2 de la CE indica que los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y

⁶⁹² ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...cit.*, p. 232.

⁶⁹³ Por ejemplo, en el ámbito del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos el apartado 3 del art. 51 de la Ley de IIEE, establece que está exenta <<La fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes. La exención sólo alcanzará al biocarburante o al biocombustible sin que pueda aplicarse respecto de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados>>.

restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva⁶⁹⁴.

Una de las características del sistema fiscal español es el reducido peso de los impuestos medioambientales. En este sentido cabría señalar que la base imponible del impuesto sobre hidrocarburos, como señala el art. 48 LIIEE, está actualmente constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15 °C. Para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía, la base está constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios⁶⁹⁵. Por su parte la base imponible del impuesto sobre la electricidad, de acuerdo con el art. 64 ter LIIEE, está constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del IVA⁶⁹⁶, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso entre personas no vinculadas.

Parece por tanto a nuestro juicio lógico, que se tenga en cuenta en aras a la determinación de la base imponible las cantidades de CO2 emitidas al medio ambiente, distinguiéndose entre la imposición relacionada con el CO2 y la

⁶⁹⁴ Finalmente el apartado 3 del art. 45 CE regula las consecuencias del incumplimiento del mandato constitucional realizado a los poderes públicos al señalar que <<Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado>>.

⁶⁹⁵ Nótese, como establece el apartado 2 del art. 48 LIIEE que la determinación del volumen en función de la temperatura se efectuará mediante las tablas de la Organización Internacional de Nomenclatura con la referencia ISO 91/1-1982.

⁶⁹⁶ Obtenida conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA.

imposición sobre el consumo energético general. En este sentido la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (LCEur 2003\3588) aconseja <<Introducir una distinción explícita entre la imposición energética específicamente ligada a las emisiones de CO₂ atribuible al consumo de los productos en cuestión (imposición vinculada al CO₂) y la imposición energética basada en el contenido en energía de los productos (imposición sobre el consumo energético general)>>.

A este respecto el Informe de la Comisión de Expertos, en relación con el Impuesto sobre la Electricidad indica que debería modificarse sustituyendo la actual base imponible –que prácticamente coincide con el importe de la contraprestación o importe facturado- por el número de kilovatios/hora consumidos, de modo que se incentive la eficiencia⁶⁹⁷ y el ahorro energético. Con ello, indica el mencionado informe, su estructura se aproximaría a la configuración apuntada en la vigente Directiva 2003/96/CE⁶⁹⁸, que fija los tipos

⁶⁹⁷ Vid. al respecto con carácter general, VILLAR EZCURRA, M., *Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía*, Quincena fiscal, nº 5, 2013, pp. 19-55.

⁶⁹⁸ Indica la EM de la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Bruselas, 13.4.2011, COM(2011) 169 final, 2011/0092 (CNS), C7-0105/11) que la misma persigue los siguientes objetivos:

1. Asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía dentro de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad con objeto de crear auténticas condiciones de igualdad entre los consumidores independientemente de la fuente de energía utilizada.
2. Crear un marco adaptado para la fiscalidad de las energías renovables.

mínimos en euros por megavatio-hora y se adelantaría a lo establecido en el proyecto de Directiva de la Unión Europea que actualmente se encuentra en proceso de tramitación⁶⁹⁹.

Sobre este particular afirman GARCÍA-HERRERA y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ que <<aunque existen diferentes herramientas para la lucha contra el cambio climático y la protección ambiental, existe acuerdo en la consideración de los tributos como mecanismos eficaces de protección. Para que un tributo sea considerado medioambiental es necesario que se establezca sobre el agente que genera una externalidad negativa, de forma que el pago del mismo, eleve sus costes marginales desincentivando la actividad que daña el medioambiente. Pero en nuestro país se han clasificado como tales muchas figuras por el mero hecho de destinarse su recaudación a la protección del medioambiente, sin que en la base del impuesto se tenga en cuenta el daño causado. Las dificultades impuestas por la normativa para la utilización de bases tributarias ya consideradas en el ámbito local o estatal, han hecho que las CC.AA. exploten la aparente imposición medioambiental⁷⁰⁰ como mecanismo de obtención de recursos⁷⁰¹. Nos

3. Crear un marco para la aplicación de la imposición sobre el CO2 a fin de complementar las señales de precio del carbono establecidas por el Régimen Comunitario para el Comercio de Derechos de Emisión de gases de efecto invernadero evitando, al mismo tiempo, solapamientos entre los dos instrumentos.

⁶⁹⁹ *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 324.

⁷⁰⁰ Vid. con carácter general sobre este aspecto lo que el Informe de la Comisión de Expertos ha denominado <<Otros impuestos aparentemente medioambientales>>, en *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, pp.340-348.

⁷⁰¹ Por ejemplo, impuestos presuntamente ambientales vinculados al impacto visual de determinadas infraestructuras de utilidad pública o sobre las colillas de cigarrillos.

encontramos hoy con un panorama en el que muchas CC.AA⁷⁰². han imitado a otras en la implantación de figuras tributarias pretendidamente medioambientales por la mayor facilidad de aceptación por parte de la ciudadanía⁷⁰³. Existen pues, impuestos sobre las emisiones atmosféricas de grandes focos contaminantes, pero también sobre transporte de cable, instalaciones de esquí, grandes superficies, sobre los aerogeneradores, o los embalses. Una reforma fiscal podría incorporar el componente de protección ambiental en las bases tributarias rectificando las deficiencias actuales>>⁷⁰⁴.

El impuesto óptimo sobre la contaminación es aquel que iguala el coste marginal de la persona o la empresa contaminante al beneficio medioambiental marginal derivado de la reducción adicional de la contaminación que induce el impuesto. A pesar de su aparente simplicidad, el Informe Mirrless enfatiza las dificultades para calcular el impuesto óptimo en algunos casos debido a las dificultades de

⁷⁰² Nótese como se indica en *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 45 que la administración central estatal administra y gestiona menos de la mitad de los ingresos públicos. Concretamente, tan solo un 44% de los ingresos totales de las Administraciones públicas. Ha de añadirse, además, que una parte sustancial de la recaudación de esos impuestos se cede posteriormente a las Comunidades Autónomas.

⁷⁰³ En el sentido señalado por los autores la Comisión propone, *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p. 14., la eliminación de numerosos impuestos y cánones supuestamente ambientales establecidos por las CCAA y que, a juicio de la Comisión, carecen de esa justificación, como los impuestos sobre grandes superficies, canon eólico e impuesto sobre agua embalsada. En otros casos, se propone corregir la dispersión normativa existente, como en el caso los impuestos sobre emisiones atmosféricas distintas del CO₂, los cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos.

⁷⁰⁴ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Ideas para una reforma fiscal...cit.*, p. 52.

medición y al impacto temporal de la emisión. Con respecto al problema de medición, indica que en unas ocasiones la mejor opción es gravar transacciones observables relacionadas con la contaminación, mientras que en otras es preferible una combinación de impuestos y subvenciones. Por ejemplo, gravar directamente las emisiones de los vehículos de motor⁷⁰⁵ puede no ser factible por la dificultad de medir estas emisiones, pero la combinación de un impuesto sobre la gasolina, un subsidio para la compra de automóviles nuevos y un impuesto sobre los automóviles con una eficiencia baja en el consumo de combustible puede ser una opción adecuada⁷⁰⁶.

Sobre los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, se refiere nuestra CE en los arts. 149. 1.23 y 148.1.9 relativo a competencias exclusivas del Estado y a la asunción de competencias por parte de las Comunidades Autónomas, respectivamente. El apartado 1.23 del art. 149 señala que el Estado tiene competencia exclusiva en relación con la legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. También, en este sentido, tiene el Estado competencia exclusiva como recoge el apartado citado en relación con la legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias. Por su parte, el art. 148.1.9 CE indica que las CCAA podrán asumir competencias en aspectos relativos a la gestión en materia de protección del medio ambiente.

⁷⁰⁵ Vid. sobre este particular HERRERA MOLINA, P.M., *Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos a motor (propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las comunidades autónomas)*, Noticias de la Unión Europea, nº 274, 2007, pp. 73-82.

⁷⁰⁶ *Informe Mirrlees...cit.*, Introducción, LII - LIII.

Ahora bien como se recoge, entre otras muchas, en la STC 179/2006 de 13 junio (RTC 2006\179)⁷⁰⁷ <<las Comunidades Autónomas puede establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal>>⁷⁰⁸, ya que <<constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter>>⁷⁰⁹, aunque ello ha de hacerse <<dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula

⁷⁰⁷ Señala esta sentencia en relación con los tributos extrafiscales que <<la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos>> (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13), sino, por ejemplo, <<disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles>> (STC 37/1987, de 30 de noviembre, F. 13, con relación al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas); o <<coadyuvar a disuadir a los titulares de esas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra>> (STC 186/1993, de 7 de junio [RTC 1993\186], F. 4, con referencia al impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento); o estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE (STC 289/2000, de 30 de noviembre [RTC 2000\ 289], F. 5, respecto del impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente); o, en fin, proteger a las personas y los bienes en situaciones de emergencia (STC 168/2004, de 6 de octubre [RTC 2004\ 168], F. 7, relativa al gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil.

⁷⁰⁸ Vid. en este sentido STC 37/1987, de 26 de marzo [RTC 1987\ 37], F. 13.

⁷⁰⁹ Vid. en este sentido STC 186/1993, de 7 de junio [RTC 1993\ 186], F. 4.

el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía>>⁷¹⁰.

Finalmente, cabe concluir tal y como se indica en el Informe Mirrless, que los partidarios de la imposición medioambiental mantienen, con frecuencia, que este gravamen genera un “doble dividendo” al incrementar el bienestar por una doble vía. Por un lado, reduce actividades socialmente nocivas y, por otro, disminuye la necesidad de usar otros impuestos distorsionantes para obtener un determinado nivel de ingresos públicos. Los autores del informe consideran que tal argumentación carece de solidez, puesto que los impuestos medioambientales tienden a aumentar el precio de los bienes consumidos en algún lugar de la economía, produciendo así sus propias distorsiones, que pueden ser mayores o menores que los efectos sobre el bienestar de cualquier reducción de impuestos realizada para compensar los mayores ingresos originados por los impuestos medioambientales⁷¹¹.

5. A modo de conclusión

Se ha abordado en el presente trabajo el estudio de las propuestas de reforma planteadas en el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español presentado en Marzo de 2014 y en el Informe Mirrlees publicado en los años 2010 y 2011, así como el análisis de algunos estudios realizados al respecto en los últimos años, en relación básicamente con los impuestos especiales sobre el tabaco el alcohol e hidrocarburos y la imposición medioambiental.

⁷¹⁰ Vid. en este sentido SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; y 164/1995, de 13 de noviembre [RTC 1995\ 164], F. 4).

⁷¹¹ *Informe Mirrlees...cit.*, Introducción, LIII - LIV.

Como hemos indicado, los tipos impositivos correspondientes a los impuestos especiales regulados en los Estados miembros son distintos en cada uno de ellos, salvo la previsión de los tipos mínimos que tiene carácter uniforme⁷¹². En los últimos años, en nuestro país los tipos correspondientes tanto a los impuestos especiales como la imposición medioambiental se han incrementado de forma progresiva, no obstante el escaso peso específico de esta última en nuestra legislación en relación con la previsión de los demás Estados miembros. Por otra parte, cabría aumentar la presión fiscal sobre el tabaco y alcohol, lo que no solo redundaría en una superior recaudación para la Hacienda Pública, sino que contaría con el valor añadido de mitigar las externalidades negativas que produce su consumo en las personas.

El Informe de la Comisión de Expertos indica que, el núcleo principal de la reforma que propone la Comisión en los impuestos especiales y medioambientales tiene necesariamente que fundamentarse en una modificación profunda de la fiscalidad sobre la energía, que fije las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, garantizándose así la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las diversas fuentes energéticas. Eso exige de una modificación a fondo del Impuesto sobre Hidrocarburos. En particular, la Comisión propone diversificar el impuesto sobre hidrocarburos en un gravamen sobre la energía y otro sobre el dióxido de carbono, de acuerdo con los criterios de la Propuesta de Directiva europea sobre la Fiscalidad Energética. Además, la Comisión propone equiparar el tipo del gasóleo al tipo de la gasolina en un

⁷¹² Vid. al respecto CASAS AGUDO, D., *Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 154, 2012, pp. 117-166.

período corto de tiempo, proponiendo también un cambio en el tipo impositivo y en las exenciones aplicables al carbón⁷¹³.

Desde un punto de vista medioambiental se propone, por tanto, que los Estados miembros distingan entre la imposición relacionada con el CO₂ y la imposición sobre el consumo energético general. La imposición relacionada con el CO₂ se calculará en euros/tonelada de emisiones de CO₂, basándose en los factores de emisión de CO₂. En el caso de biocarburantes y biolíquidos, con la finalidad de incentivar el uso de energía procedente de fuentes renovables la imposición es sustancialmente menor. Por su parte, la imposición sobre el consumo energético general se calculará en euros/gigajulio, basándose en el valor calorífico neto de los productos energéticos y la electricidad.

Sobre los impuestos medioambientales señala ALONSO GONZÁLEZ que <<la concepción imperante de impuesto medioambiental se encuentra a medio camino de la extrafiscalidad pura, empeñada en la desaparición de las conductas nocivas a costa de perder recaudación, y una extrafiscalidad entendida como abono de un cierto peaje, con un fin indemnizatorio o resarcitorio, que constituye una carga económica que satisface el agente que causa los perjuicios para, en definitiva, poder seguir causándolos. Mas, a nuestro juicio, si esta idea de extrafiscalidad no quiere acercarse peligrosamente a los perfiles de un precio tiene la obligación de ofrecer al contribuyente/agente contaminador una alternativa de mejora, a través de incentivos fiscales fruto de la actividad de promoción a la que empuja la Constitución en el artículo 45⁷¹⁴ a las administraciones públicas, incentivos o

⁷¹³ *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*, p.13.

⁷¹⁴ En este sentido el art. 45 CE establece que: << 1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

beneficios que llevarán aparejado, casi con toda seguridad, un descenso de recaudación del impuesto. En fin, el sujeto que contamina debe llegar a la conclusión de que para él la vía más cara a seguir es la de continuar contaminando⁷¹⁵, siéndole más rentable, entonces, introducir variaciones en sus conductas, en los consumos, en las técnicas de producción, hasta situar la actividad que antes constituía un hecho imponible del impuesto medioambiental en los más amplios terrenos de la no-sujeción, o, como mínimo, reducir su base imponible>>⁷¹⁶.

Recuérdese que la LGT en el párrafo segundo de su art. 2 ampara la posible extrafiscalidad de los tributos, al señalar que <<Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución>>.

Es decir, como indica la STC 179/2006 de 13 junio (RTC 2006\179) que el tributo puede no ser solo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado>>.

⁷¹⁵ Vid. sobre este particular Herrera Molina, P.M., *El principio "quien contamina paga"*, en AA.VV, *Tratado de tributación medioambiental* (coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Aranzadi, Vol. 1, 2008, pp. 187-212.

⁷¹⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...cit.*, p. 233.

económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), esto es, el legislador puede <<configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales>>⁷¹⁷.

En definitiva, como señalan GARCÍA-HERRERA y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ al igual que se desprende de otros recientes trabajos⁷¹⁸ e informes⁷¹⁹ publicados, de las recomendaciones de la Unión Europea⁷²⁰ y de la voluntad del Gobierno⁷²¹, necesitamos una reforma fiscal para mejorar la técnica jurídica y, por tanto, la seguridad, para incrementar la eficacia y justicia del sistema y para apoyar el crecimiento económico y la creación de empleo⁷²².

C. El Impuesto sobre la Electricidad

⁷¹⁷ Vid. sobre la consideración extrafiscal de los tributos entre otras las SSTC 37/1987, de 26 de marzo [RTC 1987\37], F. 13; 197/1992, de 19 de noviembre [RTC 1992\ 197], F. 6; 194/2000, de 19 de julio [RTC 2000\ 194], F. 7; y 276/2000, de 16 de noviembre [RTC 2000\ 276], F. 4.

⁷¹⁸ Vid. GASCÓN, J., *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal...cit.*; AA.VV., (dir. CUBERO, A.), *Evaluación del sistema tributario vigente...cit.*; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Ideas para una reforma fiscal...cit.*

⁷¹⁹ Vid. AA.VV. (dir. MARÍN, M., y coords. ELORRIAGA, G.; SANZ, J.F.), *Una reforma fiscal...cit.*; *Informe Mirrlees...cit.*

⁷²⁰ Working paper n.38 – 2013...cit.

⁷²¹ *Informe de la Comisión de Expertos...cit.*

⁷²² GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Ideas para una reforma fiscal...cit.*, p. 46.

1. El impuesto sobre la Electricidad como impuesto especial. Régimen jurídico hasta 1 de enero de 2015⁷²³

Mucho se ha hablado y escrito últimamente en los medios de comunicación, tanto desde una perspectiva microeconómica como macroeconómica, sobre el problema financiero atinente al sector energético⁷²⁴ y a las subastas CESUR (Contratos de Energía para el Suministro de Último Recurso) que fijaban con periodicidad trimestral el precio de la energía para los consumidores domésticos⁷²⁵.

Se trataba, al respecto, de un mecanismo de contratación trimestral, en el que participaban los comercializadores de último recurso (Gas Natural, Endesa, Iberdrola, HC Naturgás, E.ON) como adquirentes de energía eléctrica para el suministro a los consumidores acogidos a la asimismo denominada tarifa de último recurso. El aseguramiento de un precio estable en un mercado de futuros

⁷²³ Vid.FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *El Impuesto Especial sobre la Electricidad en el marco de la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico*, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 887, 2014, p.6.

⁷²⁴ Vid. sobre este particular LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Notas acerca del Impuesto sobre la Electricidad*, Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Año nº 16, nº 2, 2000, pp. 157-178; ESCOBAR LASALA, J.J., *El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos*, en AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp.597-623; Id., *La transposición de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al Derecho español*, en AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp. 627-641.

⁷²⁵ Como se indica en su EM (7): << Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto>>.

durante un período determinado implicaba, por otra parte, un coste que se adicionaba al que se atribuía a la energía resultante de la subasta.

Desde el 1 de abril de 2014, conforme a lo previsto en el Real Decreto 216/2014 de 28 de marzo que establece la metodología de cálculo de los precios voluntarios para el pequeño consumidor de energía eléctrica y su régimen jurídico de contratación, desaparecen las subastas y se toma como referencia el precio de la electricidad que es efectivamente consumida. Esto es, el precio de la energía establecido por el mercado eléctrico mayorista- que cotiza y cambia en función de la oferta y la demanda cada hora- durante el periodo de consumo. Para la aplicación de este nuevo sistema, se requiere un contador inteligente con capacidad para tomar medidas de su consumo en cada hora. Se pasa, por tanto, de un modelo en el que el precio del coste estimado de la energía se fijaba a priori a través de un mecanismo con un precio de futuro, a un régimen en el que el consumidor abonará el coste que ha tenido en el mercado la energía efectivamente consumida en el período computado. Se prevé como alternativa a este sistema, que el consumidor pueda contratar con el comercializador de referencia un precio fijo de la energía durante un año.

Como establece el art. 17.5 de la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico, sobre los precios voluntarios para el pequeño consumidor y las tarifas de último recurso para cada categoría de consumo se aplicarán los correspondientes impuestos.

En relación con el Impuesto Especial sobre la Electricidad (“IE”), el mismo fue introducido en la Ley 38/92 de Impuestos Especiales con la entrada en vigor de la Ley 66/1997, de medidas fiscales, administrativas y del orden social con el objetivo básico obtener de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de <<coste específico asignado a la minería del carbón>>.

Este impuesto es exigible en todo el territorio nacional y grava el consumo de energía eléctrica incardinada en la partida 2716 de la nomenclatura combinada. Sus principales peculiaridades respecto de los demás Impuestos Especiales (“IIEE”) tienen lugar en materia de devengo y hecho imponible y en la definición de fábrica y depósito fiscal.

Por lo que respecta al devengo, cuando la salida de la energía eléctrica de las fábricas o depósitos fiscales se produce en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica a título oneroso, el devengo del IE tiene lugar en el momento temporal en que, de acuerdo con las condiciones contractuales, se emita la factura y resulte exigible el precio del suministro. Por su parte, en los IIIEE de fabricación tradicionales, el impuesto se devenga-entre otros supuestos- a la salida estricta de la fábrica o depósito fiscal.

Se sustituye, por tanto, la consideración del momento del devengo como la salida a consumo⁷²⁶, dado que nos encontramos ante un bien inmaterial, por la agrupación de salidas que se producen hasta la emisión de la correspondiente factura con la finalidad de individualizar el momento en que se entiende producido el devengo. En el supuesto de que el suministro de electricidad fuera gratuito, se permite a los sujetos pasivos considerar que el conjunto de la energía eléctrica suministrada durante períodos de hasta 60 días consecutivos, ha salido de

⁷²⁶ Vid. Resolución del TEAC de 20 noviembre 2014 (JT 2014\2016) donde se indica que el la obligación tributaria nace cuando el consumidor final paga la factura del fluido eléctrico a su suministrador. No cabe exigir el Impuesto al fabricante por la energía producida en una fábrica no registrada cuando ha sido suministrada en virtud de un contrato de suministro de energía eléctrica de carácter oneroso y ha sido facturada al consumidor final, porque se produciría una doble imposición, pero sí es exigible respecto a las mermas producidas en el proceso de fabricación, devengándose el Impuesto a la salida de fábrica

fábrica o depósito fiscal el primer día del primer mes natural siguiente a la conclusión del período correspondiente.

Recuérdese a título de ejemplo que, entre otras especialidades, en el ámbito del devengo del IE en la fabricación de productos que no sean objeto de los IIEE de fabricación por estar destinados a la exportación la energía eléctrica utilizada tributa por el IE, a diferencia de lo que mutatis mutandis sucede en el resto de IIEE.

Tal y como recoge la EM de la Ley 38/92 de IIEE, los bienes pueden permanecer en régimen suspensivo mientras no salgan de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos. El régimen suspensivo evita, por lo tanto, la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo.

Constituye otra excepción a la permanencia en el régimen suspensivo a pesar de la salida de fábrica o depósito fiscal, la salida de los productos de dichos establecimientos con destino a la exportación. Los productos objeto de los IIEE de fabricación, en este sentido, pueden almacenarse, durante seis meses en un depósito aduanero o en una zona o depósito francos, sin perder la condición de productos en régimen suspensivo.

Se considera a los suministradores como sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente, en el supuesto de suministro de energía eléctrica a título oneroso cuando los que efectúen los suministros no son los fabricantes de la misma, ni los titulares del depósito fiscal y desde el que se realice el suministro.

Los conceptos de fábrica y depósito fiscal se ajustan a las especialidades del sector eléctrico. Son depósitos fiscales las redes susceptibles de transportar la electricidad, ampliándose por tanto el concepto que en los IIEE tradicionales se circunscribe al almacenaje, recepción, expedición y transformación en régimen suspensivo de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. Por su parte son fábricas, en el ámbito del IE, las instalaciones de producción de energía eléctrica. Dicha definición de fábrica es compatible con la establecida para los demás IIEE de fabricación, para los que se define como el establecimiento donde dichos productos pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse en régimen suspensivo.

Sobre los supuestos de sujeción del IE, además de los supuestos de fabricación e introducción desde terceros países en el territorio de la Comunidad aplicables a los IIEE tradicionales, están sujetas al IE las adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica procedentes del ámbito territorial comunitario no interno, considerando como tales aquellas operaciones que lo sean a efectos de IVA y, dado que el impuesto está armonizado en todos los Estados miembros pero la armonización no es la misma que en los otros IIEE de fabricación- por ejemplo porque no en todos los Estados miembros se aplica el régimen suspensivo-, cualquier otra operación que tenga por resultado la recepción en el ámbito territorial interno de energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario no interno.

Además de las exenciones que la LIIEE establece con carácter general- con exclusión de las relativas al avituallamiento de buques y aeronaves-, en el ámbito del IE también están exentas⁷²⁷: 1) La fabricación de energía eléctrica en

⁷²⁷ Vid. sobre este particular SOLANA VILLAMOR, F.; JUÁREZ FERNÁNDEZ-REYES, A., *La exención del Impuesto sobre Hidrocarburos en la producción y cogeneración de electricidad*, en

instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al autoconsumo de sus titulares; 2) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica que tengan la consideración de fábrica o depósito fiscal. 3) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria del 85 % de la energía eléctrica que se destine a la reducción química y procesos electrolíticos, procesos mineralógicos y a procesos metalúrgicos (esta última exención es aplicable desde el 1 de enero de 2014).

Al igual que los demás impuestos especiales, el IE, como consecuencia del mayor valor añadido por el pago del mismo, se computa dentro de la base imponible del IVA⁷²⁸.

Finalmente, cabría destacar en relación con el tipo impositivo del IE que es *ad valorem* pero con una cuota mínima específica. El mismo es el 4,864 %, aplicable sobre la facturación eléctrica. Las cuotas resultantes de la aplicación de este tipo impositivo no podrán ser inferiores a las siguientes cuantías: a) 0,5 euros por megavatio-hora, cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales (se entienden como tales los suministros efectuados en alta tensión, o los suministros efectuados con destino a riegos agrícolas en baja tensión); b) 1 euro por megavatio-hora, cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos.

AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp. 671-708.

⁷²⁸ Vid. en sentido contrario CÁMARA BARROSO, M.C., *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Dykinson, 2014, pp. 237-241 relativas al Impuesto sobre hidrocarburos y el IVA. Doble imposición y sobreimposición.

A este respecto el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español de Febrero de 2014, en relación con el IE indica que debería modificarse sustituyendo la actual base imponible –que prácticamente coincide con el importe de la contraprestación o importe facturado- por el número de kilovatios/hora consumidos, de modo que se incentive la eficiencia y el ahorro energético. Con ello, indica el mencionado informe, su estructura se aproximaría a la configuración apuntada en la vigente Directiva 2003/96/CE, que fija los tipos mínimos en euros por megavatio-hora y se adelantaría a lo establecido en el proyecto de Directiva de la Unión Europea que actualmente se encuentra en proceso de tramitación⁷²⁹.

2. El nuevo régimen jurídico del Impuesto sobre la Electricidad⁷³⁰

a. Consideraciones generales

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014\1582) por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, ha introducido cambios significativos en el

⁷²⁹ Vid. Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español de Febrero 2014, <http://www.minhap.gob.es/esES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>, p.324.

⁷³⁰ Vid. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *El nuevo régimen jurídico del Impuesto sobre la Electricidad*, Revista Aranzadi Doctrinal, n°. 6 (octubre 2014), 2014, pp. 103-114.

Impuesto sobre la electricidad que hasta la entrada en vigor de la mencionada Ley estaba configurado como un impuesto especial de fabricación⁷³¹.

Como subraya la EM de la Ley 28/2014, la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (RCL 2013\1852), introduce modificaciones en el mercado del sector eléctrico, todo lo cual aconseja realizar un proceso de revisión del Impuesto sobre la Electricidad al objeto de efectuar una mejor transposición de la Directiva europea, así como para adecuar la misma a la nueva normativa sectorial.

⁷³¹ En relación con la regulación previa al Ley por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, Vid. JUÁREZ FERNÁNDEZ-REYES, A.; SOLANA VILLAMOR, F., *El Impuesto sobre la Electricidad*, Carta Tributaria, nº 12, 2001, pp. 1-32; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., *Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: perspectiva interna y comunitaria*, Noticias de la Unión Europea, nº 237, 2004, pp. 69-75; Id., *Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad*, en AA.VV., *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible* (coord. por FALCÓN Y TELLA, R.) 2007, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 77-92; DE MIGUEL CANUTO, E., *El impuesto sobre la electricidad*, Aranzadi, 2007; PEÑA ALONSO, J. L., *Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad*, en AA.VV., *Tratado de regulación del sector eléctrico* (Coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.; SALA ARQUER, J.M.), Vol. 1, Thomson Reuters-Aranzadi, 2009, pp. 829-866; CALVO VÉRGEZ, J., *Impuesto especial sobre la Electricidad. Una revisión de las principales cuestiones conflictivas*, Noticias de la Unión Europea, nº 322, 2011 (Ejemplar dedicado a: El Mercado Común de la electricidad), pp. 149-156; MARTÍN MARTÍN FERNÁNDEZ, I., *El impuesto sobre la electricidad*, en AA.VV., *Los tributos del sector eléctrico* (Coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp. 491-512; FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *El Impuesto Especial sobre la Electricidad en el marco de la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico*, Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 887, 2014, p. 6.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse a raíz de la Ley 28/2014, como un impuesto especial de fabricación (art.1.2 LIIEE) y pasa a ser un impuesto especial que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o autoconsumo por los productores de electricidad. De este modo el art. 1.2 de la LIIEE queda redactado de la siguiente forma: << Tienen la consideración de impuestos especiales los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre la Electricidad, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón>>.

Mediante la Ley 28/2014 se deroga el Capítulo IX del Título I de la LIIEE rubricado <<Impuesto sobre la Electricidad>> y en su lugar se añade un Capítulo II al Título III donde pasa a regularse dicho Impuesto. Por su parte, el Impuesto Especial sobre el Carbón configura el Capítulo I del Título III.

b. Régimen jurídico

- Naturaleza y ámbito objetivo

El Impuesto Especial sobre la Electricidad, como señala la EM de la LIIEE, <<fue introducido en la Ley 38/92 de Impuestos Especiales con la entrada en vigor de la Ley 66/1997 de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social con el objetivo básico obtener de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de <<coste específico asignado a la minería del carbón>> que gira en la actualidad sobre la facturación eléctrica y se expresa como el 4,864 por 100 de la misma, en consonancia con el proceso de transparencia en la facturación eléctrica que se quiere impulsar>>. Asimismo, la creación de dicho Impuesto permitió la adaptación a la Directiva 2003/96/CE del

Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Mediante la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (LCEur 2003\3588), se establecen unos niveles mínimos comunitarios de imposición a los que se deben ajustar los Estados miembros⁷³².

El Impuesto Especial sobre la Electricidad (“Impuesto”) se configura como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el autoconsumo de sus productores. Este Impuesto es exigible en todo el territorio nacional y grava el consumo de energía eléctrica incardinada en la partida 2716 de la nomenclatura combinada.

- Hecho imponible y devengo

⁷³² Indica la EM de la Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Bruselas, 13.4.2011, COM(2011) 169 final, 2011/0092 (CNS), C7-0105/11) que la misma persigue los siguientes objetivos:

1. Asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía dentro de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad con objeto de crear auténticas condiciones de igualdad entre los consumidores independientemente de la fuente de energía utilizada.
2. Crear un marco adaptado para la fiscalidad de las energías renovables.
3. Crear un marco para la aplicación de la imposición sobre el CO₂ a fin de complementar las señales de precio del carbono establecidas por el Régimen Comunitario para el Comercio de Derechos de Emisión de gases de efecto invernadero en evitando, al mismo tiempo, solapamientos entre los dos instrumentos.

Como ya se ha indicado, de acuerdo con el art. 92 de la Ley 28/2014, está sujeto al Impuesto:

- a) El suministro⁷³³ de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo. A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores los gestores de cargas del sistema.
- b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

En el caso señalado en el apartado a) anterior, el impuesto se devenga en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación y en el caso señalado en el apartado b) anterior, en el momento de su autoconsumo. Son contribuyes en el primer supuesto aquellos que, debidamente habilitados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, realicen suministros de energía eléctrica al consumidor⁷³⁴. En el segundo supuesto

⁷³³ Agrega el Proyecto en relación con el Anteproyecto de Ley por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (“Anteproyecto”), que se entiende por suministro de energía eléctrica <<tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad>>.

⁷³⁴ En este sentido, establece el art. 6 de la Ley 24/2013 que las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica; es decir generación, transporte, distribución, servicios de recarga energética, comercialización e intercambios intracomunitarios e internacionales, así como la gestión económica y técnica del sistema eléctrico, se desarrollan por los siguientes sujetos:

(autoconsumo), son sujetos pasivos aquellos que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos.

El Impuesto sobre la electricidad con la nueva regulación de la Ley 28/2014, deja de ser IIEE de fabricación para pasar a ser únicamente un IIEE. En correspondencia con este nuevo carácter, al Impuesto ya no le son aplicables las disposiciones generales de los IIEE de fabricación, reguladas en los arts. 2 a 19 de la LIIEE con ciertas particularidades que venían a completar las disposiciones comunes de los IIEE de fabricación, en atención a la consideración de la electricidad como un bien inmaterial.

Por lo que respecta al momento del devengo, en concordancia con la regulación previa a la Ley 28/2014, si la salida de la energía eléctrica de las fábricas o

-
- a) Los productores de energía eléctrica, que son aquellas personas físicas o jurídicas que tienen la función de generar energía eléctrica, así como las de construir, operar y mantener las instalaciones de producción.
 - b) El operador del mercado, que es aquella sociedad mercantil que asume la gestión del sistema de ofertas de compra y venta de energía eléctrica.
 - c) El operador del sistema que como gestor de la red de transporte es aquella sociedad mercantil que tiene como función principal garantizar la continuidad y seguridad del suministro eléctrico y la correcta coordinación del sistema de producción y transporte. Ejerce sus funciones en coordinación con los operadores y sujetos del Mercado Ibérico de la Energía Eléctrica bajo los principios de transparencia, objetividad, independencia y eficiencia económica.
 - d) El transportista, que es aquella sociedad mercantil cuya principal función de transportar energía eléctrica, así como construir, mantener y maniobrar las instalaciones de transporte.
 - e) Los distribuidores, que son aquellas sociedades mercantiles o sociedades cooperativas de consumidores y usuarios, que tienen como principal función distribuir energía eléctrica, así como construir, mantener y operar las instalaciones de distribución destinadas a situar la energía en los puntos de consumo.
 - f) Los comercializadores, que son aquellas sociedades mercantiles, o sociedades cooperativas de consumidores y usuarios, que, accediendo a las redes de transporte o distribución, adquieren energía para su venta a los consumidores, a otros sujetos del sistema o para realizar operaciones de intercambio internacional.

depósitos fiscales se produce en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica a título oneroso, el devengo del Impuesto especial de fabricación sobre la electricidad tiene lugar en el momento temporal en que, de acuerdo con las condiciones contractuales, se emita la factura y resulte exigible el precio del suministro. Por su parte, en los IIEE de fabricación tradicionales, el impuesto se devenga –entre otros supuestos– a la salida estricta de la fábrica o depósito fiscal.

- Supuesto de no sujeción y exenciones

No está sujeto a este Impuesto Especial el consumo de la energía eléctrica producida por los generadores o conjunto de generadores de potencia total no superior a 100 Kilowatios. Por otra parte, está exenta de acuerdo con lo establecido en el art. 94 de la Ley 28/2014:

1. La energía eléctrica suministrada en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares.
2. La energía eléctrica suministrada a organizaciones internacionales reconocidas como tales en España y por los miembros de dichas organizaciones, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichas organizaciones o en los acuerdos de sede.
3. La energía eléctrica suministrada a las fuerzas armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte o por el personal civil a su servicio, o en sus comedores y cantinas.

4. La energía eléctrica suministrada en el marco de un acuerdo celebrado con países terceros u organizaciones internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice en materia de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5. La energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica acogidas al régimen retributivo específico conforme a la legislación sectorial⁷³⁵.

6. La energía eléctrica suministrada que haya sido generada por pilas de combustibles.

7. La energía eléctrica consumida en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización exclusiva de estas actividades.

- Base imponible, base liquidable y tipo impositivo

- Base imponible

⁷³⁵ Nótese que en este apartado 5 del art. 94 del Proyecto, la regulación material difiere en relación la del Anteproyecto, que regulaba la exención de la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica cuya potencia no superase los 50 megavatios, siempre que la energía eléctrica consumida hubiese sido producida en dichas instalaciones y en los siguientes casos:

a) Instalaciones que utilicen la cogeneración u otras formas de producción de electricidad asociadas a actividades no eléctricas siempre que supongan un alto rendimiento energético.

b) Cuando se utilice como energía primaria alguna de las energías renovables no consumibles, biomasa o cualquier tipo de carburante, siempre y cuando su titular no realice actividades de producción no incluidas en alguno de estos casos.

c) Cuando se utilicen como energía primaria residuos no renovables.

Al igual que los demás impuestos especiales el Impuesto sobre la Electricidad, como consecuencia del mayor valor añadido por el pago del mismo, se computa dentro de la base imponible del IVA. La base imponible del Impuesto estará constituida por la base imponible que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del IVA entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁷³⁶.

Con carácter general, de acuerdo con el art. 78 de la Ley del IVA, la base imponible del IVA está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, debiendo estar dicha contraprestación determinada con anterioridad a la realización de la operación.

- Base liquidable

La base liquidable es el resultado de aplicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 85% aplicable sobre la cantidad de energía eléctrica destinada a

⁷³⁶ A este respecto el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español presentado en Marzo de 2014, en relación con el Impuesto sobre la Electricidad indicó que debería modificarse sustituyendo la actual base imponible –que prácticamente coincide con el importe de la contraprestación o importe facturado- por el número de kilovatios/hora consumidos, de modo que se incentive la eficiencia y el ahorro energético. Con ello, indica el mencionado Informe, su estructura se aproximaría a la configuración apuntada en la vigente Directiva 2003/96/CE, que fija los tipos mínimos en euros por megavatio-hora y se adelantaría a lo establecido en el proyecto de Directiva de la Unión Europea que actualmente se encuentra en proceso de tramitación.

alguno de los siguientes usos (siempre que se cumplan los requisitos reglamentarios⁷³⁷):

Reducción química y procesos electrolíticos.

Procesos mineralógicos (los clasificados en la división 23 del Reglamento (CE) n.º 1893/2006⁷³⁸).

⁷³⁷ Establece, en este sentido, el art. 130. 3 RIIEE que para la aplicación de la exención parcial, <<los titulares de los establecimientos donde se desarrollen procesos de reducción química, electrolíticos, mineralógicos o metalúrgicos, presentarán a la oficina gestora correspondiente al lugar de ubicación del establecimiento una solicitud comprensiva de la electricidad, expresada en megavatios hora (MWh), que precisan que les sea suministrada de forma anual al amparo de la exención determinada de acuerdo con una previsión justificada de consumo.

El escrito de solicitud se acompañará de una memoria descriptiva del destino y consumo previsto del suministro eléctrico para el que se solicita la exención, y de un plano a escala del recinto e instalaciones del establecimiento, así como una relación de las actividades realizadas en dicho establecimiento distintas de la que genera el derecho a la exención.

La oficina gestora expedirá, en su caso, la autorización para la aplicación de la exención respecto del suministro de energía eléctrica que se considere adecuado a las necesidades de consumo justificadas. Cuando se produzca un aumento sobrevenido, debidamente justificado, de las necesidades de consumo en función de las cuales se expidió la autorización para la aplicación de la exención, la oficina gestora podrá ampliar dicha autorización en la cuantía correspondiente al referido aumento.

Una vez concedida la autorización a que se refiere este apartado, el titular del establecimiento solicitará de la oficina gestora correspondiente al lugar donde radique éste, la inscripción del mismo en el registro territorial de acuerdo con los datos aportados al solicitar la autorización. La oficina gestora expedirá la tarjeta de inscripción que deberá presentarse al suministrador de la electricidad>>.

⁷³⁸ De acuerdo con la división 23 del Reglamento (CE) n.º 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos son procesos mineralógicos:

Procesos metalúrgicos⁷³⁹ (según se definen en el artículo 98 c) de la Ley 28/2014).

Actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de un producto, definido como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo. El coste se calcula por unidad en promedio.

Cabe afirmar, por todo ello, que con el objetivo de impulsar aquellas actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50 % del coste de un producto, se establece en el la Ley 28/2014 una reducción del 85 por ciento en la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad para las mismas, de forma análoga a la contemplada en la actualidad en el art. 64 quinquies 3 de la Ley de IIEE para la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos.

-
- 23.1: Fabricación de vidrio y productos de vidrio;
 - 23.2: Fabricación de productos cerámicos refractarios;
 - 23.3: Fabricación de productos cerámicos para la construcción;
 - 23.4: Fabricación de otros productos cerámicos;
 - 23.5: Fabricación de cemento, cal y yeso;
 - 23.6: Fabricación de elementos de hormigón, cemento y yeso;
 - 23.7: Corte, tallado y acabado de la piedra;
 - 23.9: Fabricación de productos abrasivos y productos minerales no metálicos n.c.o.p.

⁷³⁹ Se consideran procesos metalúrgicos los relativos a la producción de metal y su preparación, así como, dentro de la producción de productos metálicos, la producción de piezas de forjado, prensa, troquelado y estiramiento, anillos laminados y productos de mineral en polvo, y tratamiento de superficies y termotratamiento de fundición, calentamiento, conservación, distensión u otros termotratamientos.

Nótese que en la regulación dada por la Ley 28/2014 en las actividades industriales la electricidad consumida debe representar más del 50% del coste de un producto. A estos efectos, el coste de un producto se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo y se calcula por unidad en promedio. Por su parte, el coste de la electricidad se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad si se genera en la propia empresa.

- Tipo impositivo

En relación con el tipo impositivo del Impuesto, cabe destacar que el mismo es *ad valorem* pero con una cuota mínima específica. El mismo es el 5,11269632 %, aplicable sobre la facturación eléctrica. Las cuotas resultantes de la aplicación de este tipo impositivo no podrán ser inferiores a las siguientes cuantías:

- a) 0,5 euros por megavatio-hora, cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales. Se entienden como tales los suministros efectuados en alta tensión, o los suministros efectuados con destino a riegos agrícolas en baja tensión.
- b) 1 euro por megavatio-hora, cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos.

- Repercusión

Los contribuyentes deben repercutir en las facturas íntegramente el Impuesto Especial a los que realicen las operaciones gravadas, y separadamente del resto de

los conceptos (cuando se trate de operaciones exentas o con reducción en la base liquidable, se mencionará en la factura), salvo que se trate de autoconsumos cuando el consumidor tenga la condición de contribuyente⁷⁴⁰ o se trate de liquidaciones en actas de inspección o estimación indirecta de bases.

- Registro

Los contribuyentes, así como los beneficiarios de exenciones y reducciones, deben solicitar la inscripción en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales del lugar donde radique su domicilio social. Por otra parte, los contribuyentes que ya estuvieran inscritos antes de la modificación de la Ley, no deberán solicitar una nueva inscripción.

Los contribuyentes no establecidos en territorio español, están obligados a nombrar un residente en España, no más tarde del momento de realización del hecho imponible, que les representará ante la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones por este Impuesto Especial.

- Infracciones y sanciones

La redacción del art. 103 LIIIE (dada por Ley 28/2014), a propósito del régimen particular de infracciones y sanciones en el Impuesto, establece que en los

⁷⁴⁰ Nótese que, de acuerdo con el art. 96.3 LIIIE, en los suministros de energía eléctrica efectuados a consumidores con un único punto de suministro en los que una parte de la energía suministrada está exenta por ser consumida en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización exclusiva de estas actividades, tienen la condición de contribuyentes los consumidores.

suministros de electricidad realizados con aplicación de una exención o de una reducción, constituye infracción tributaria grave la comunicación de datos falsos o inexactos a los contribuyentes del impuesto. Tiene lugar la mencionada infracción si de la de la comunicación se deriva la repercusión de cuotas inferiores a las procedentes. En este supuesto la base de la sanción es la diferencia entre las cuotas que se hubieran debido repercutir y las efectivamente repercutidas y la misma consiste, de acuerdo con la Ley 28/2014, en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

El incumplimiento de la obligación para los contribuyentes no establecidos en territorio español de nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto constituye, de acuerdo con el la Ley 28/2014, una infracción tributaria grave y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

En los supuestos de irregularidades ante la ausencia de justificación del uso o destino dado a la electricidad que se haya beneficiado de una exención o de una reducción en razón de su destino, estarán obligados al pago de la deuda tributaria del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los suministradores, en tanto no justifiquen que el suministro se efectuó a un consumidor autorizado por la oficina gestora para gozar de dichos beneficios fiscales (art.96.2 de LIIIE).

C. A modo de conclusión

El Impuesto Especial sobre la Electricidad se configura en el a raíz de la Ley 28/2014 por la que se modifican, entre otras, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre

el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el autoconsumo de sus productores.

En la nueva configuración del Impuesto dejan de ser supuestos de sujeción, las adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica procedentes del ámbito territorial comunitario no interno⁷⁴¹, considerándose como tales aquellas

⁷⁴¹ Vid. art. 64 sexto de la Ley de IIEE relativo a las disposiciones especiales en relación con los intercambios intracomunitarios de energía eléctrica que establece:

<<No obstante lo dispuesto en los artículos 5, 7, 8 y 11 de esta Ley, la exacción del impuesto en relación con la energía eléctrica con procedencia o destino en el ámbito territorial comunitario no interno se efectuará con arreglo a las siguientes disposiciones especiales:

1. Estará sujeta al Impuesto sobre la Electricidad la adquisición intracomunitaria de energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario no interno.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior se considerarán adquisición intracomunitaria de energía eléctrica:

a) Las operaciones que respecto de la energía eléctrica tengan la consideración de adquisición intracomunitaria de bienes, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso serán sujetos pasivos del impuesto quienes tengan tal consideración a efectos de este último impuesto.

b) Cualquier otra operación que, sin tener tal consideración a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tenga por resultado la recepción en el ámbito territorial interno del Impuesto sobre la Electricidad de energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario no interno. En este caso serán sujetos pasivos los receptores de la energía eléctrica en el referido ámbito.

3. En el supuesto previsto en el apartado 1, el impuesto se devengará cuando se produzca el devengo del

Impuesto sobre el Valor Añadido que recaiga sobre dichas operaciones, o bien, en su caso, en el momento de la recepción en el ámbito territorial interno de la energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario no interno. No obstante, cuando la energía eléctrica se reciba directamente en una fábrica o depósito fiscal, tal como se definen en el artículo 64 bis de esta Ley, la adquisición intracomunitaria se efectuará en régimen suspensivo.

operaciones que lo sean a efectos de IVA. De acuerdo con la regulación del Impuesto previa a la Ley 28/2014, también se consideran adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica cualquier otra operación que tuviese por resultado la recepción en el ámbito territorial interno de energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario no interno⁷⁴².

Nótese que en el Impuesto especial de fabricación sobre la electricidad se sustituye la consideración del momento del devengo a la salida a consumo de la electricidad, por la agrupación de salidas que se producen hasta la emisión de la correspondiente factura con la finalidad de individualizar el momento en que se entiende producido el mismo. En el caso de que el suministro de electricidad sea gratuito, se permite a los sujetos pasivos considerar que el conjunto de la energía eléctrica suministrada durante períodos de hasta 60 días consecutivos, ha salido de fábrica o depósito fiscal el primer día del primer mes natural siguiente a la conclusión del período correspondiente⁷⁴³.

4. El envío con destino al ámbito territorial comunitario no interno de energía eléctrica que se encuentre en régimen suspensivo constituirá una operación exenta considerándose ultimado dicho régimen una vez acreditada la salida del ámbito territorial interno>>>.

⁷⁴² Constituye, a mi juicio, la razón última de estos supuestos de sujeción que a pesar de que Impuesto sobre la electricidad está armonizado en todos los Estados miembros, la armonización no era la misma que en los demás IIEE de fabricación, por ejemplo porque no en todos los Estados miembros se aplicaba el régimen suspensivo.

⁷⁴³ Sobre este particular afirma FALCÓN Y TELLA, R., en *La "modificación" de la Ley del IVA en materia de entregas de gas natural y electricidad por la Res. DGT 1/2005*, Quincena fiscal, nº 5, 2005 (consultado en www.aranzadigital.es), que con efectos de 1 de enero de 2005, todas las entregas realizadas antes de la fase final de la cadena de distribución (de productores a operadores comerciales, o de éstos entre sí, es decir siempre que la electricidad o el gas se adquiriera para su reventa), tributan en el lugar en el que el adquirente tiene la sede de su actividad económica o posee un establecimiento permanente al cual se suministran el gas y la electricidad.

En cuanto a las entregas de gas y electricidad en la fase final (es decir, fundamentalmente las entregas realizadas por el distribuidor a los consumidores finales), tributan ahora, como indica el

Por su parte, de acuerdo con la Ley 28/2014, salvo en los supuestos de autoconsumo en que el devengo se produce en el momento de su consumo, si intervienen los denominados <<gestores de cargas del sistema>> el devengo se produce cuando sea exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación.

De forma análoga a la regulada en la Ley 28/2014, en actual el Impuesto especial de fabricación sobre la electricidad son sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente, los suministradores de energía eléctrica a título oneroso.

Por todo ello, cabe señalar en este sentido que el Impuesto sobre la electricidad no se modifica sustancialmente a raíz de la Ley 28/2014 ya que se configura como un tributo indirecto y monofásico que recae sobre el consumo y grava, el suministro de energía eléctrica para el consumo, así como el autoconsumo por los productores de electricidad.

Con la nueva regulación dada por la Ley 28/2014, el Impuesto sobre la Electricidad deja de ser un impuesto especial de fabricación al que le eran aplicables con carácter general las disposiciones comunes de dichos impuestos contenidas en los arts. 2 a 19 de la LIIEE con ciertas particularidades, que venían

autor, en el lugar en el que realmente se efectúa el consumo. Es decir, en la práctica, en el lugar donde esté el contador que mide el consumo de gas natural o electricidad, que no tiene por qué coincidir con el lugar donde esté establecido el consumidor final o donde tenga su domicilio. Se trata con ello de garantizar que el IVA se devengue en el Estado miembro donde se produce el consumo (en coherencia con el objeto del tributo), por ejemplo en relación con un apartamento en la Costa del Sol utilizado esporádicamente por una persona residente en otro Estado miembro.

a completar las disposiciones comunes de los IIEE de fabricación, en atención a la consideración de la electricidad como un bien inmaterial.

A mi juicio, es positiva la exclusión del Impuesto sobre la Electricidad del régimen común de los IIEE de fabricación, y su regulación singularizada en el marco de los IIEE porque se simplifica, dado que el régimen suspensivo en la electricidad no está armonizado y la electricidad no circula en camiones y barcos, sino por cables, lo que introducía algunas disfunciones en el mencionado régimen suspensivo de la electricidad que con la regulación de la Ley 28/2014 desaparecen.

D. Algunas consideraciones a propósito de la fiscalidad de los hidrocarburos⁷⁴⁴. El derogado impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) y la STJUE 27.2.2014, as c-82/12

De acuerdo con la EM de la Ley 24/2001, de 27 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (RCL 2001\3248), en el marco del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas se estableció el impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, popularmente conocido como el céntimo sanitario porque se destina a financiar el gasto en sanidad de las Comunidades Autónomas.

⁷⁴⁴ Vid. con carácter general sobre el tema, GALÁN SÁNCHEZ, R. M., *Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre Hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria*, en VVAA, *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible* (dir. FALCÓN Y TELLA, R.), Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 57-71.

Se trataba de un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas y, su recaudación quedaba afectada <<a la cobertura de los gastos en materia de sanidad y, en su caso, de los de actuaciones medio ambientales>>. En este sentido establecía el apartado Dos del art. 9 de la Ley 24/2001 que los rendimientos que se deriven del Impuesto quedaban afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podría dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también debería orientarse por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional.

El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos fue creado *ex novo* con efectos a partir del día 1 de enero de 2002 Su regulación se encontraba en el art. 9 de la citada Ley 24/2001 y, hasta su derogación⁷⁴⁵.con

⁷⁴⁵ Vid. a este respecto entre otros, LAUZURICA VALDEMOROS, J., *Impuestos sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*, Carta tributaria. Monografías, nº. 4, 2007, pp. 3-46; SIMÓN ACOSTA, E., *Tarjeta roja al céntimo sanitario*, Actualidad jurídica Aranzadi, nº 757, 2008, p.3. Últimamente; TRIGUEROS MARTIN, M.J., *El Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos: presente y futuro incierto*, Noticias de la Unión Europea, nº 327, 2012 (Ejemplar dedicado a: Tributación medioambiental en Andalucía), pp. 127-137; DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *La incidencia del Derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas: la supresión del Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*, Crónica tributaria, nº 149, 2013, pp. 67-81; MENÉNDEZ MORENO, A., *De un céntimo a 13 mil millones en apenas diez líneas de argumentación* Quincena fiscal, nº 8, 2014, pp. 11-17; GARCÍA NOVOA, C., *La devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos*, Quincena Fiscal, núm. 14, 2014 (consultado en www.aranzadidigital.es); IBÁÑEZ GARCÍA, I., *Vías dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las Sentencias del TJUE en materia tributaria (A propósito de la recuperación del “céntimo sanitario”)*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 379, 2014, pp.5-58.

efectos desde el 1 de enero de 2013⁷⁴⁶, se trataba de un tributo de naturaleza indirecta que recaía sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando en fase única, las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo.

Los hidrocarburos que se incluían en el ámbito objetivo del IVMDH eran las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno no utilizado como combustible de calefacción definidos de acuerdo con el art. 49 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales⁷⁴⁷.

Sobre este particular se indica en la STJUE 27.2.2014, Caso Transportes Jordi Besora, S.L. contra Generalitat de Catalunya, As. C-82/12 (TJCE\2014\1), el 30 de noviembre de 2009, TJB -empresa de transporte de mercancías establecida en la Cataluña- presentó ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales una solicitud al objeto de que se le devolviera dicho importe, debido a que, según esta sociedad,

⁷⁴⁶ Dicho Impuesto ha sido derogado con efectos desde 1 enero 2013 por disposición derogatoria Tercera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (RCL\2012\909).

⁷⁴⁷ Vid. art. 9 Tres 1 de la Ley 24/2001.

Establecía el art. 9 Tres 2 de la Ley 24/2001 que <<También se incluyen en el ámbito objetivo:

a) Los hidrocarburos líquidos distintos de los citados en el apartado 1 anterior, que se utilicen como combustible de calefacción.

b) Los productos distintos de los citados en el apartado 1 anterior que, con excepción del gas natural, del metano, del gas licuado del petróleo, demás productos equivalentes y aditivos para carburantes contenidos en envases de capacidad no superior a un litro, se destinen a ser utilizados como carburante o para aumentar el volumen final de un carburante.

3. Los productos incluidos en el ámbito objetivo, conforme a lo dispuesto en el apartado 2 anterior, tributarán al tipo impositivo aplicable al producto de los citados en el apartado 1 al que se añadan o al que se considere que sustituyen, conforme a los criterios establecidos en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos para la aplicación de los apartados 2 y 3 del artículo 46 y de la tarifa segunda del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales>>.

este impuesto es contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, ya que tiene una finalidad meramente presupuestaria y por lo que se refiere a su devengo⁷⁴⁸, no respeta ni el sistema de la normativa de la Unión en materia de IVA ni el de los impuestos especiales.

El artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12, de 25 de febrero, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (LCEur 1992\789)⁷⁴⁹ establecían que:

<<1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

– los hidrocarburos;

[...]

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales Impuestos

⁷⁴⁸ Sobre el devengo del IVMDH establecía el art. 9 Ocho de la Ley 24/2001:

<<1. El impuesto se devenga en el momento de la puesta de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo y siempre que el régimen suspensivo a que se refiere el apartado 20 del artículo 4 de la Ley 38 / 1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, haya sido ultimado.

2. En las importaciones previstas en la letra b) del apartado uno del punto cuatro, el impuesto se devengará en el momento en que los productos comprendidos en el ámbito objetivo queden a disposición de los importadores, una vez que la importación a consumo de los mismos y el régimen suspensivo a que se refiere el apartado 20 del artículo 4 de la Ley 38 / 1992 hayan quedado ultimados>>.

⁷⁴⁹ Nótese que en virtud del artículo 47.1. de la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre, por la que se establece un régimen general de los impuestos especiales y se deroga Directiva 92/12/CEE, de 25-2-1992 (LCEur 1992\789) <<La Directiva 92/12/CEE queda derogada con efectos a partir del 1 de abril de 2010>>.

respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto^{750>>751}.

Nótese que sobre este particular, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede,

⁷⁵⁰ Se indica en la STJUE 27.2.2014, As. C-82/12, estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios tienen carácter cumulativo, como se desprende del propio tenor de dicha disposición.

Véase en este sentido STJCE 24.2.2010, As. C-434/97, Caso Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa (TJCE 2000\32), apartado 26 y STJCE 9.3.2000, As. C-437/97, Caso Evangelischer Krankenhausverein Wien y otros contra Abgabenberufungskommission Wien y otros (TJCE\2000\35), apartado 46.

⁷⁵¹ Este artículo es análogo al establecido en el art. 1 de la Directiva 2008/118/CEE que establece:
<< 1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, «los productos sujetos a impuestos especiales»):

a) Productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE;

[...]

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

3. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:

a) Productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;

b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras>>.

por sí solo, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12⁷⁵².

Por su parte el TSJ de Cataluña antes de plantear al Tribunal de Justicia algunas cuestiones prejudiciales, indicó que las disposiciones que regulan el devengo del IVMDH no cumplen ni las normas aplicables a los impuestos especiales, ya que este impuesto se percibe en el momento de la venta al consumidor final, ni las aplicables al IVA, porque no se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución.

Además como se indica en la STJUE 27.2.2014, el art. 9 de la Ley 24/2001 regulador del impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos de dicho impuesto. Es por ello, que la falta de tal afectación predeterminada, no puede llevar a considerar que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, en sí mismo, garantizar la protección del medioambiente, y, por tanto, que persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, a menos que dicho impuesto esté concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente, que no es el caso del art. 9 de la Ley 24/2001.

Mediante la Disposición Transitoria séptima de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifica

⁷⁵² Vid. STJCE 9.3.2000, As. C-437/97, Caso Evangelischer Krankenhausverein Wien y otros contra Abgabenberufungskommission Wien y otros, apartado 33.

determinadas normas tributarias (RCL 2009\2478) tiene lugar la integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos⁷⁵³.

En este sentido establece el apartado 6 de la mencionada Disposición Transitoria séptima que <<Todas las referencias al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que se encuentren en la normativa vigente se entenderán realizadas a los tipos estatal especial y autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos>>.

Como establece el art. 40 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en el Impuesto sobre Hidrocarburos se cede a la Comunidad Autónoma el 58 % del rendimiento derivado del tipo estatal general y el 100 % del rendimiento derivado del tipo estatal especial de este Impuesto producido en su territorio.

Asimismo, se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos producido en su territorio. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos cuando el consumo final de los productos gravados se produzca en su territorio⁷⁵⁴.

El tipo impositivo autonómico a aplicar será el que corresponda a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se produzca el consumo final de los productos gravados. Por su parte, se entiende que los productos se consumen en el territorio

⁷⁵³ Añadida con efectos desde 1 enero 2013 por Disposición Final 12.6 de Ley núm. 2/2012, de 29 de junio (RCL\2012\909).

⁷⁵⁴ Vid. art. 44 Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

de una Comunidad Autónoma cuando sean recibidos en alguno de los siguientes lugares⁷⁵⁵:

- a) Establecimientos de venta al público al por menor situados en su territorio; esto es gasolineras debidamente autorizadas conforme a la normativa vigente en materia de distribución de productos petrolíferos.
- b) Establecimientos de consumo propio situados en su territorio, para ser consumidos en los mismos.
- c) Cualquier establecimiento situado en su territorio distinto de una fábrica o depósito fiscal con cualquier propósito.

Como consecuencia de la integración del Impuesto de ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el Impuesto sobre hidrocarburos, se añade un apartado 13 al art. 7 de la LIE.

En relación con el impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como ha concluido el TJUE en STJUE 27.2.2014, no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido indicado por el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12⁷⁵⁶, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.

⁷⁵⁵ Vid. art. 50 ter Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

⁷⁵⁶ Actual art. 1 de la Directiva 2008/118/CE.

E. Los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas en la doctrina reciente del TS⁷⁵⁷

1. Disposiciones comunes a los impuestos sobre el Alcohol y bebidas alcohólicas

Como afirma FALCÓN a diferencia de lo que ocurre en otros impuestos, en que las exenciones y tipos reducidos resultan excepcionales y responden a menudo a finalidades extrafiscales o de incentivo, en los impuestos especiales de fabricación el hecho imponible se describe inicialmente en las Directivas y en nuestra Ley interna de una forma muy amplia, de modo que alcanza cualquier supuesto de fabricación o importación del producto objeto de los citados impuestos, como es el caso de los hidrocarburos, las labores del tabaco y el alcohol y las bebidas alcohólicas⁷⁵⁸.

De acuerdo con lo afirmado en Exposición de Motivos, que cabe trasladar en este punto a normativa actual, de la derogada Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales en relación con su naturaleza y, a grandes rasgos, con su funcionamiento <<los impuestos especiales se configuran como impuestos indirectos y recaen sobre el consumo de determinados bienes, gravando en fase

⁷⁵⁷ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *Los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas en la doctrina reciente del TS*, Diario La Ley, nº 8339, 2014 (consultado en www.laley.es).

⁷⁵⁸ FALCÓN Y TELLA, R., *La técnica de los impuestos especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio de criterio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Quincena Fiscal, nº12, 2011, p.7.

única las primeras operaciones realizadas en sus respectivos procesos de producción o de comercialización, esto es, la fabricación, elaboración y, paralelamente, la importación, con repercusión obligatoria del gravamen por parte de fabricantes e importadores. Existe, pues, un sujeto pasivo jurídico a quien afecta la obligación sustantiva de hacer efectivo el pago del impuesto a la Hacienda Pública y un sujeto económico que es quien, por vía de repercusión, va a soportarlo>>.

Se incardinan bajo la denominación <<impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas>> cuatro impuestos. Estos son el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios, y el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

El Impuesto sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas son exigibles, además de en todo el territorio español, en las islas Canarias⁷⁵⁹.

A estos efectos, en los IIEE no se encuentran incluidas en los conceptos <<Comunidad>> y <<Territorio de la Comunidad>> ni las Islas Canarias ni Ceuta ni Melilla por lo que no son de aplicación ni la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre, que establece un régimen general de los impuestos especiales y deroga a Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, ni ninguna de las disposiciones contenidas en la LIE relativas a la circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales de fabricación. Tampoco son aplicables

⁷⁵⁹ Vid. art. 3.1 LIIEE. También es exigible el Impuesto sobre la Electricidad en Canarias, Ceuta y Melilla.

por lo tanto, las Directivas particulares relativas a la cerveza, productos intermedios y alcohol y bebidas derivadas⁷⁶⁰.

Es por ello que el art. 23 de la LIIEE recoge determinadas disposiciones particulares aplicables a la cerveza, productos intermedios y alcohol y bebidas derivadas en relación con Canarias⁷⁶¹. Constituye una particularidad aplicable a Canarias a propósito del supuesto de sujeción consistente en la introducción en las islas Canarias de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de dichos impuestos procedentes de otros Estados miembros de la UE, que los impuestos se devengan en el momento de la entrada en el archipiélago canario⁷⁶². Ahora bien, al igual que sucede en la península e islas Baleares si los productos introducidos

⁷⁶⁰ Vid. en relación con los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas: Directiva 1992/84/CEE, de 19 de octubre, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas; Directiva 1992/83/CEE, de 19 de octubre, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas; Reglamento (CE) 3199/1993, de 22 de noviembre, relativo al reconocimiento mutuo de procedimientos para la desnaturalización completa del alcohol a efectos de su exención de los impuestos especiales.

En relación con el Impuesto sobre la Electricidad: Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

⁷⁶¹ Vid. en este sentido art. 299.2 párr. 2º del Tratado de Roma, de 25 de marzo 1957, constitutivo de la Comunidad Europea que establecía al respecto << No obstante, teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizada por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del presente Tratado en dichas regiones, incluidas las políticas comunes>>.

⁷⁶² Vid. sobre este particular art. 57 RIIE.

se destinen directamente a una fábrica o depósito fiscal, la introducción se efectúa en régimen suspensivo.

Nótese que tanto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales como en el Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 julio, no se contempla gravar el alcohol que se utiliza fuera del consumo humano por ingesta. Todo el alcohol que no sea utilizado en <<usos de boca>> queda exento como consecuencia de la cual se hace necesario el cumplimiento de ciertos requisitos con la finalidad de llevar a cabo un control de la actividad exenta.

De acuerdo con la STS de 17 de febrero de 2011 el régimen suspensivo se aplica mientras los productos no salen de la fábrica en que se han obtenido o del depósito fiscal en que se almacenan, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, aunque dicho transporte transcurra por Estados miembros distintos. De esta forma, el régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo. También se aplica este régimen en la circulación intracomunitaria⁷⁶³ con el fin de extender al máximo la libertad de adquisición en otros Estados comunitarios. E igualmente, cuando se trata de productos dedicados a la exportación, en cuyo caso se ultima cuando tiene lugar el régimen suspensivo.

⁷⁶³ Salvo en los procedimientos de ventas a distancia, envíos garantizados y en los supuestos de circulación y tenencia sin fines comerciales de productos objeto de los IIEE de fabricación adquiridos en otro Estado miembro.

Está exento el alcohol y las bebidas alcohólicas que se utilicen para la fabricación⁷⁶⁴ de vinagre. La aplicación de la exención, en los casos de utilización de alcohol destilado de origen agrícola, queda condicionada a que dicho alcohol lleve incorporado, como marcador, vinagre de alcohol⁷⁶⁵.

La única motivación de tal obligatoriedad es, indica GONZÁLEZ-JARABA, <<la existencia de un evidente riesgo fiscal. En efecto, el legislador únicamente establece este rígido requisito cuando nos encontramos en presencia de un producto exento o que conlleva la aplicación de un tipo reducido, y ni siquiera en todos los supuestos en que lo anterior ocurre, sino de modo exclusivo en algunos de ellos muy concretos en los que se ha apreciado que el perjuicio que puede derivarse para la Hacienda Pública de una utilización incorrecta del producto tiene la suficiente relevancia como para que éste no pueda ser manipulado en su forma natural, sino mediante la incorporación de determinados productos químicos y en su caso también de colorantes, que alteran de una manera más o menos profunda sus primitivos caracteres, de modo que al menos teóricamente, en todo momento, se le pueda seguir con facilidad la pista, debido a la <<marca>> que se le ha puesto>>⁷⁶⁶.

⁷⁶⁴ De acuerdo con el art. 56 RIIEE que tiene por rúbrica <<Fabricación de los productos gravados>>, con carácter general la fabricación de los productos objeto de cada uno de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas debe tener lugar en locales independientes entre sí. Se considera que un local es independiente cuando no tiene comunicación con otro y dispone de acceso directo a una vía pública.

⁷⁶⁵ Vid. art. 53 RIIEE.

⁷⁶⁶ GONZÁLEZ-JARABA, M., *Los impuestos especiales de ámbito comunitario: (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, LA LEY, 2005, p. 337.

También están exentas, entre otros supuestos recogidos en el art. 21 LIIIEE, las importaciones de bebidas alcohólicas conducidas personalmente por los viajeros mayores de diecisiete años procedentes de países terceros, siempre que no superen un litro de alcohol o bebidas derivadas, dos litros de productos intermedios o vinos espumosos y bebidas fermentadas, cuatro litros de vino tranquilo y dieciséis litros de cerveza.

Finalmente, el art. 22 LIIIEE reconoce el derecho a la devolución del impuesto si el alcohol o las bebidas alcohólicas se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas⁷⁶⁷, si se utilizan directamente o como componentes de productos semielaborados, para la producción de alimentos rellenos u otros, siempre que el contenido de alcohol en cada caso no supere los 8,5 litros de alcohol puro por cada 100 kilogramos de producto, en el caso de los bombones, y 5 litros de alcohol puro por cada 100 kilogramos de producto, en el caso de otro tipo de productos⁷⁶⁸.

También procede la devolución del impuesto previamente pagado cuando las bebidas alcohólicas hayan dejado de ser adecuadas para el consumo humano y sean devueltas a la fábrica o al depósito fiscal o sean destruidas bajo control de la Administración tributaria⁷⁶⁹.

⁷⁶⁷ Vid. art. 54 RIIIEE.

⁷⁶⁸ Vid. al respecto SÁNCHEZ GALIANA, J.A., *La armonización fiscal de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol contenido en otros productos*, Palau 14: Revista valenciana de Hacienda Pública, nº 16, 1992, pp. 25-59.

⁷⁶⁹ Vid. art. 55 RIIIEE.

2. Ámbito objetivo y tipos impositivos

El ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza está integrado por la cerveza y por los productos constituidos por mezclas de cerveza con bebidas analcohólicas, siendo siempre su grado alcohólico volumétrico adquirido⁷⁷⁰ sea superior a 0,5% vol. *A sensu contrario* se considera cerveza sin alcohol a aquella bebida de un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior a 0,5 por 100 vol. que presente los demás caracteres de cerveza de malta.

El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas está integrado por el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas⁷⁷¹.

Tanto en el caso de la cerveza sin alcohol como en los vinos y bebidas fermentadas el tipo impositivo es 0 euros por hectolitro, están por tanto ambos casos sujetos pero exentos, sujeción que tiene su razón de ser en la finalidad de permitir la aplicación del régimen suspensivo de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación así como, en su caso, los sistemas de ventas a distancias o envíos garantizados y para que el férreo sistema de normas de gestión, intervención y control puedan ser aplicables a dichos productos.

⁷⁷⁰ Nótese que el grado alcohólico volumétrico adquirido es el número de volúmenes de alcohol puro, a la temperatura de 20°C contenido en 100 volúmenes del producto considerado a dicha temperatura (art. 20.8 LIIEE).

⁷⁷¹ Vid. extensamente en FERNÁNDEZ ÁVILA, F., *Impuesto especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y su aplicación a los elaboradores de mistelas y vinos especiales*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, nº 106, 1992, pp. 35-58.

Indica en este sentido PELECHÁ que habrá quien se pregunte qué interés habrá podido tener el legislador para establecer el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas si el tipo impositivo del mismo es siempre 0. La razón de ser de este impuesto es que obliga a los productores y exportadores de vino a declarar periódicamente las cantidades y grado alcohólico del vino que venden a sus clientes. Esta información, que recibe la Administración Tributaria española, es transmitida por la misma a las administraciones tributarias de otros países de la Comunidad para que, en su caso, liquiden el impuesto al tipo fijado en su legislación nacional. De no ser así, y habiendo desaparecido los controles aduaneros del comercio intracomunitario en 1993⁷⁷², sería muy frecuente el que se produjesen fraudes -en otros países comunitarios no en España- en relación con el impuesto sobre el vino, que no tiene trascendencia tributaria por lo que respecta a la importación de vino en España⁷⁷³.

Los productos intermedios son las bebidas alcohólicas con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1, 2% vol. e inferior o igual a 22% vol. y que no estén comprendidos dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, ni en el del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas. Algunos ejemplos de estos productos son el Vermut, el Jerez, la Manzanilla y el Oporto.

En relación con los productos intermedios, como establece el art. 32 LIIEE, no está sujeta al Impuesto, la fabricación de estos productos con las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, cuando la adición

⁷⁷² Vid. por todos sobre este particular ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea*, Revista latinoamericana de derecho tributario, nº 1, 1997, pp. 95-124.

⁷⁷³ PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, 2009, pp.197-198.

de alcohol se efectúe en una cuantía tal que su grado alcohólico volumétrico adquirido no aumente en más del 1% vol.

El Impuesto sobre el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se aplica al alcohol etílico o etanol y a todas las bebidas derivadas con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22% vol.⁷⁷⁴. Los tipos, siendo una de sus finalidades desincentivar el consumo, son los más elevados en comparación con los demás tipos impositivos establecidos para los productos objeto de los demás impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.

Por su parte, como es lógico, en los regímenes especiales de destilación artesanal⁷⁷⁵ y de cosechero⁷⁷⁶ los tipos son más reducidos que en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

En este sentido indica la STS de 19 septiembre 2013 que la finalidad del tributo es gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas alcohólicas, el resto de alcohol está exento siempre que se cumplan los supuestos que originen el control de su destino, y al servicio de dicho control se establecen normas encaminadas a dicho fin. Por tanto, solo tributa en estos impuestos especiales el alcohol destinado

⁷⁷⁴ Vid. sobre el ámbito objetivo esencial del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas: el alcohol etílico y las bebidas derivadas, GONZÁLEZ-JARABA, M., *El Sistema de Impuestos Especiales en España*, Marcial Pons, 2007, pp. 34-44.

⁷⁷⁵ Vid. art. 40 LIIEE.

⁷⁷⁶ Vid. art. 41 LIIEE.

a la ingesta humana⁷⁷⁷; ahora bien, las irregularidades en relación con la circulación y la justificación de su uso o destino determina que no quepa el beneficio de la exención, y en su caso, la imposición de sanciones. La exención, pues, requiere que se controle la fabricación del alcohol para evitar que tribute el no destinado a la ingesta humana, siendo posible la regeneración del alcohol parcialmente desnaturalizado para consumo humano⁷⁷⁸.

El TS en la sentencia citada agrega que <<cobra especial relieve los requisitos que aseguren la correcta circulación, garantía de la imposibilidad de regeneración, de ahí que el dato sobre la cantidad adquiera especial importancia en tanto va a permitir el seguimiento del alcohol desnaturalizado hasta el punto de conocer su destino final>>.

La Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español indica en relación con el tipo de gravamen en los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas derivadas que se establece como un impuesto específico, de forma que la cuota tributaria se fija en función del contenido alcohólico, al que se aplica una cantidad fija en unidades monetarias por hectólitro. Esto se justifica porque los efectos externos del consumo de estos productos no se basan tanto en el precio de los mismos sino precisamente en su contenido alcohólico.

A propósito del tipo impositivo de algunos impuestos especiales de fabricación señalan GARCÍA-HERRERA y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ que existe mayor

⁷⁷⁷ PIÑA GARRIDO, D., *El hecho imponible y el devengo en el Impuesto Especial sobre Alcoholes Etílicos y Bebidas Alcohólicas (Comentario a la sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, del Tribunal Constitucional, Crónica Tributaria, nº.66, 1993, pp.107-120.*

⁷⁷⁸ Vid. en este sentido art. 55.2 LIIEE.

margen para el incremento de tipos de gravamen es en la imposición sobre consumos específicos, tales como alcohol, tabaco o hidrocarburos⁷⁷⁹.

Sobre la subida de los tipos impositivos en relación con el principio constitucional de prohibición de confiscatoriedad⁷⁸⁰ recogido en el art. 31.1 de nuestra CE⁷⁸¹, señala FALCÓN que el mismo se refiere especialmente a los impuestos, y dentro de estos a los directos. En los impuestos indirectos, en cambio el tipo de gravamen puede llegar a superar con mucho el 100% sin que ello conlleve un efecto confiscatorio, siempre que el impuesto pueda ser repercutido, ya sea porque legalmente está prevista su repercusión, o porque es posible una repercusión

⁷⁷⁹ Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Ideas para una reforma fiscal en España*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, nº. 44, 2014, p. 52.

⁷⁸⁰ Al respecto señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., en *Principios tributarios: Una visión desde el derecho romano. Ius fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano*, en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Dir. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., ZORNOZA PÉREZ, J. y Coord. BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.) Tomo I, Aranzadi, 2010, p. 128, que <<conforme al principio de proporcionalidad en Derecho Romano, el pago de los impuestos debe adecuarse, en especial en la imposición directa, a los recursos del contribuyente, es decir, a su capacidad económica, lo que lleva a afirmar a Ulpiano en D. 50.4.4.2 que: “Las personas sin recursos económicos no quedan obligadas a soportar carga patrimonial alguna, en razón de su propia indigencia...”, la que constituye, asimismo, una manifestación del alcance no confiscatorio de la tributación>>.

⁷⁸¹ Como es sabido, el tenor literal del art. 31.1 de la CE es el siguiente:

<< 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio>>.

económica⁷⁸², a través de la elevación del precio. Ello no excluye que puedan existir límites derivados de la capacidad contributiva y la interdicción de la arbitrariedad⁷⁸³, pues por ejemplo una elevación desmesurada del IVA podría llegar a anular la progresividad del sistema⁷⁸⁴; pero en este ámbito la propiedad privada normalmente no se verá afectada por el impuesto.

Finalmente, sobre este particular indica LÓPEZ ESPADAFOR que <<no se puede poner a un mismo nivel el consumo de tabaco y de bebidas alcohólicas de alta graduación⁷⁸⁵ y el consumo de los carburantes necesarios para la circulación rodada habitual. Quizás en relación a los primeros la mayoría de la sociedad o, por lo menos, <<un buen padre o una buena madre de familia>> no tendría tanto inconveniente en aceptar como legítima, en un plano de lógica constitucional de

⁷⁸² Como se indica en la Resolución al Recurso de Alzada del TEAC de 9 mayo <<Si la empresa posteriormente, trasladó estas cuotas en su facturación, vía precios, o mediante otros procedimientos, no es cuestión que afecte a la Administración; ni lo convierte en sujeto pasivo, ni mucho menos puede dar lugar a una devolución, pues como se ha venido razonando la empresa no ingresa directamente en el Tesoro cantidad alguna, tan sólo las cantidades que repercutió precedentemente a son las que se ingresaron en el Tesoro, habiéndose realizado el ingreso por el sujeto pasivo>>.

⁷⁸³ Vid. con carácter general sobre los principios tributarios CHECA GONZÁLEZ, C., *La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, nº 28, 2010, pp. 17-40.

⁷⁸⁴ Vid, sobre este particular, *Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dallo Statuto del contribuente*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, nº 1, 2005, pp. 10-23.

⁷⁸⁵ Vid. sobre este particular GIL IBÁÑEZ, J.L., *El tipo de gravamen en el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas*, Tribuna Fiscal, nº. 44, 1994, pp. 49-62.

justicia, una tributación por encima del 100%⁷⁸⁶, como con respecto al consumo de carburantes, donde ya el límite del 100%⁷⁸⁷ le parecerá alto, aunque un respiro en comparación con las situaciones que se han venido dando, sobre todo si para su vida normal y cotidiana no puede prescindir del vehículo propio al no disponer en su ámbito de unas redes de transporte público que cubran sus necesidades>>⁷⁸⁸.

3. Base imponible

Se indica en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Financiero que los impuestos sobre el tabaco y el alcohol tienen una doble justificación. En primer lugar estos impuestos suelen fundamentarse en la necesidad de corregir los efectos externos negativos derivados del consumo de estos productos, efectos que no se recogen en los precios de los mismos. En este caso el impuesto tiene por finalidad restringir su consumo y hacer que recaiga un parte del coste social del mismo en los consumidores. En segundo término, su justificación puede encontrarse también en los criterios de imposición óptima, según los cuales deberían gravarse en mayor medida los bienes de demanda más rígida. En este caso se encuentra el consumo de alcohol y tabaco, debido a sus

⁷⁸⁶ Sobre este particular puede verse un ejemplo práctico en relación con el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los impuestos especiales de fabricación*, Quincena fiscal, nº 20, 2013, p. 84, donde se concluye que el <<importe del impuesto es, al menos, 12 veces el precio del alcohol puro>>.

⁷⁸⁷ Vid. en relación con los el alcohol y la cerveza, GASCÓN, J., *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Civitas-Thomson Reuters, 2013, p. 248.

⁷⁸⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Visión crítica de la Ley de impuestos especiales*, en AA.VV., (dir. CUBERO, A.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora de la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp.622-223.

cualidades adictivas. Es importante subrayar que esta regla de imposición óptima también lleva a que la tributación sobre los distintos tipos de tabaco y de bebidas alcohólicas sea uniforme para evitar los efectos de sustitución entre ellos, que pueden ser considerables.

Tanto en el Impuesto sobre la Cerveza⁷⁸⁹, como en el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas⁷⁹⁰ y en el Impuesto sobre Productos Intermedios⁷⁹¹ la base está constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20 °C.

Por su parte, la base imponible en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas está constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo del mismo, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20 °C⁷⁹².

La cuota se determina en los Impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas aplicando un tipo específico (es decir una cantidad a tanto alzado) en función de los hectolitros de producto acabado a una temperatura de 20 °C. La temperatura es importante y a que lógicamente con el incremento de la temperatura se incrementa el volumen y por tanto disminuye el porcentaje de

⁷⁸⁹ Vid. art. 25 LIIIE.

⁷⁹⁰ Vid. art. 29 LIIIE.

⁷⁹¹ Vid. art.33 LIIIE.

⁷⁹² Vid. art. 38 LIIIE.

alcohol puro, lo que supondría, si el volumen se midiera a temperatura ambiente, que en zonas o épocas frías se cobraría un impuesto más bajo⁷⁹³

Ahora bien, a nuestro juicio, es importante tener en cuenta que aunque la base imponible debe estar expresada en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20 °C ello no implica necesariamente que el alcohol de los productos objeto de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas tengan que ser efectivamente medidas a la temperatura señalada en el momento de determinar las bases imponibles, las pérdidas o los movimientos de los productos. De hecho, lo más habitual es que dicha circunstancia no se produzca, utilizándose en este supuesto tablas de conversión de graduación y de temperatura⁷⁹⁴.

4. Sobre las pérdidas legalmente admisibles

Como afirma FALCÓN hay que tener en cuenta que las pérdidas (o <<mermas>> en la terminología de la Ley de 1985) suponen en realidad una presunción legal de que se ha realizado el hecho imponible. Por tanto, es de aplicación el art. 108.1 de la Ley General Tributaria, según el cual las presunciones establecidas en las leyes tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, salvo que la ley expresamente lo prohíba, que no es el caso⁷⁹⁵.

⁷⁹³ Vid. DE LA PEÑA y otros, *Sistema Fiscal Español*, 5ª ed., Iustel, 2010, p. 359.

⁷⁹⁴ Cfr. *Impuestos Especiales: Impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas*, Aranzadi Experto Fiscal (consultado en www.westlaw.es).

⁷⁹⁵ FALCÓN Y TELLÁ, R., *Las pérdidas por descarga: tratamiento actual y propuesta de reforma*, Quincena Fiscal, nº 12, 2004 (consultado en www.westlaw.es).

Con carácter general para todos los impuestos especiales de fabricación, como establece el art. 6 de la Ley de IIEE, no están sujetas siempre que no excedan de los porcentajes fijado y se cumplan los requisitos reglamentarios establecidos al efecto, las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte.

Son también supuestos de no sujeción la pérdida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por caso fortuito de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

Sobre la posibilidad, establecida en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales, de probar la existencia de otras pérdidas ante la Administración tributaria, por caso fortuito o fuerza mayor, o por pérdida irremediable de los productos, la DGT ante la consulta núm. 885/2012 de 25 abril, indica que la misma constituye uno de los citados supuestos. La entidad consultante expone que elabora un licor con un contenido alcohólico de 14% vol. mezclando brandy de 34% vol., azúcar, canela y otros elementos en un proceso en caliente y que, en la ebullición del brandy, se produce una pérdida de alcohol muy superior a la reglamentariamente establecida⁷⁹⁶. Por ello, plantea si es posible que se apruebe un porcentaje superior de pérdidas para el procedimiento concreto de elaboración de su bebida.

En este sentido, podría constituir un ejemplo de caso fortuito y por tanto un supuesto de no sujeción previa prueba por cualquiera de los medios de prueba

⁷⁹⁶ Vid. sobre este particular art. 72 RIIEE.

admisibles en derecho, la situación en la que se produzcan pérdidas como consecuencia de la ruptura o aflojamiento de las bridas de la tubería subterránea que lleva cerveza desde la zona de almacenamiento a la de fabricación y que ha sido objeto de revisión recientemente.

A propósito del recuento de los productos sujetos a tributación por impuestos especiales de fabricación, la Administración sostiene que ha de hacerse por productos aislados o separados, sin posibilidad de compensar existencias de diferentes productos⁷⁹⁷, *a sensu contrario* cabe entender que el recuento se ha de

⁷⁹⁷ Vid. en este sentido entre otros los siguientes artículos del Reglamento de Impuestos Especiales:

- Arts. 82.1 RIIEE que establece <<Todo fabricante de alcohol, antes de poner en funcionamiento los aparatos de rectificación o destilación de su industria suscribirá una declaración de trabajo, sujeta al modelo aprobado por el centro gestor, que deberá numerar por años naturales, independientemente por cada aparato que tenga instalado.

En esta declaración se hará constar la cantidad y clase de primera materia que va a utilizar en el proceso, que deberá hallarse en fábrica y figurar como existencia en la misma al momento de efectuar la declaración, su contenido en alcohol expresado en litros absolutos, los días y horas que van a estar en actividad los aparatos con expresión del día y hora de principio y fin de la operación>>.

- Art. 82.5 RIIEE que establece << El día, que finalice el período de actividad, el fabricante remitirá por vía telemática al servicio de intervención un parte de resultado de operaciones de trabajo, ajustado al modelo aprobado por el centro gestor.

En dicho parte de resultado de operaciones de trabajo se consignarán las materias primas realmente utilizadas y el alcohol obtenido, con expresión en ambos casos de su riqueza alcohólica en litros absolutos. Por el servicio de intervención se procederá al precintado de los aparatos firmando con el fabricante la oportuna diligencia>>

- Art. 50.3 RIIE que indica <<Los asientos en los libros de contabilidad de existencias deberán realizarse de forma que se diferencien los diversos productos, epígrafes y regímenes fiscales aplicables a los mismos. Las cantidades de productos contabilizadas se registrarán en las mismas unidades y temperaturas en que se determina la base imponible del impuesto especial correspondiente.

efectuar de una manera global. La STS de 5 noviembre 2012⁷⁹⁸ señala que <<si bien es cierto que no existe disposición específica de tratamiento sobre las posibilidades de compensación de diferencias en menos con las diferencias en más o que establezcan el tratamiento por separado de esas diferencias según producto. A juicio de la Sala debe sostenerse el tratamiento separado por productos sin posibilidades de compensación [...]. Si los recuentos se deben hacer por productos individualizados debidamente registrados, el exceso con relación a lo contabilizado se considera como infracción formal en cuanto al deber de documentar todas las existencias y entradas y salidas que tengan lugar⁷⁹⁹. Ahora bien si el recuento pone de manifiesto un menor número de productos o existencias registrados debe interpretarse que se ha llevado a cabo una salida u operación sujeta al impuesto por la que no se ha contribuido o tributado⁸⁰⁰. Se trata de una presunción "iuris tantum" que admite prueba en contrario>>.

5. Conclusiones

En la terminología anglosajona los impuestos sobre los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como el alcohol y el tabaco, debido a su carácter nocivo para la salud, son denominados <<impuestos sobre el pecado>>-

- Sobre contabilidad detallada y separada de las fábricas de alcohol, me remito con carácter general al art. 85 RIIEE.

⁷⁹⁸ Vid. en esta misma línea STS de 21 junio 2012.

⁷⁹⁹ Vid. art. 15.3 RIIEE.

⁸⁰⁰ Vid. 52 RIIEE.

sin taxes- . Sobre estos tributos, en comparativa con los demás Estados miembros, nuestro país tiene mucho margen para elevar los tipos nominales.

El objeto de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas no es gravar los productos en cuya elaboración se emplea alcohol, con independencia de si la mercancía final cuenta con este elemento como componente, sino, tal y como se indica en la exposición de motivos de la Ley 38/199, <<en relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad es la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines⁸⁰¹>>.

Los impuestos especiales de fabricación debido a su complejidad, singularidad y variedad, hacen que el control por parte de la Administración tributaria sea más difícil y laborioso. Se indica a este respecto en la STS de 24 de febrero de 2011 (casación 3692/06 , FJ 3º) que <<uno de los aspectos en los que se desarrolla este control es en el de la tenencia y fabricación de estos productos, al punto que es la propia normativa aplicable la que va a determinar los lugares en los que cabe su depósito o fabricación, y ello en una doble perspectiva, el control de la actividad en sí y el control de los locales tanto por parte de la Inspección, como por la Intervención. Con ello se va a hacer posible controlar los productos en cualquier momento de la cadena productiva, procurando finalmente gravar su consumo [...]. Todo lo cual ha conllevado que las exigencias formales resulten un requisito

⁸⁰¹ Tales como productos de limpieza, perfumes, etc.

ineludible, en cuanto cumplen la finalidad básica de hacer posible el gravamen. En lo que ahora nos interesa, la tenencia o fabricación sólo cabe hacerlas en los lugares normativamente autorizados, y dado que la verificación sólo puede hacerse en los mismos, estos deben estar debidamente autorizados e inscritos, bajo control contable específico distinto del que debe llevarse a efectos por imperativo de la normativa mercantil y/o contable. Dentro de estos deberes, también, cabe atender a la solicitud y obtención del Código de Actividad de Establecimiento (CAE). La no obtención del CAE significa por un lado la imposibilidad de iniciar la propia actividad y por otro el sometimiento a los sistemas de inspección y de intervención no permanente>>.

Finalmente en la línea indicada, por lo que respecta a los impuestos especiales sobre alcohol, la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español propone que sus tipos de gravamen se revisen periódicamente para que se mantenga el peso del tributo respecto al precio de consumo pero, sobre todo, para equiparar gradualmente esos impuestos a los que rigen en Europa, restringiendo los consumos que se consideren perjudiciales⁸⁰².

Además propone la citada Comisión que se debía considerar la posibilidad de establecer un impuesto a tipo muy reducido sobre el vino, como recientemente se ha hecho en Francia⁸⁰³.

⁸⁰² Vid. sobre este particular CRUZ PADIAL, I., *La imposición sobre las bebidas alcohólicas en España: una aproximación a sus efectos económicos*, Hacienda pública española, nº 141-142, 1997, pp. 135-163.

⁸⁰³ Vid. a este respecto HERNÁNDEZ AMADO, R., *La incidencia del Impuesto Especial sobre el vino en su comercialización intracomunitaria*, Anuario jurídico de La Rioja, nº 9, 2003-2004, pp. 83-130.

F. A propósito de la incardinación del Impuesto sobre Primas de Seguros en los impuestos especiales⁸⁰⁴

El Impuesto sobre Primas de Seguros es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en fase única, las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnica actuarial-aunque estas últimas son declaradas exentas por la propia Ley 13/1996-, que son operaciones encomendadas por ley a las compañías de seguros. No se grava por tanto, la celebración de los contratos, sino el cobro de las primas por la entidad aseguradora. El impuesto se aplica en los supuestos en los que el riesgo o del compromiso esté localizado en España. Esto es, que estén localizados en España los bienes cuando el seguro se refiera a inmuebles, si los vehículos se hayan matriculado en España, o si el tomador del seguro tiene su residencia habitual o, si fuera una persona jurídica, siempre que se encuentre el domicilio social o sucursal de la misma en nuestro país.

Al igual que en los supuestos regulados en la Ley 38/92 de Impuestos especiales, este impuesto está regulado fuera de la misma, en el Impuesto sobre las primas de seguros se evita la aparición de costes financieros como consecuencia de gravar el

Francia, entre otros países de la UE, constituye uno de los veintiocho Estados miembros que mantienen un tipo impositivo “medio” en el Impuesto sobre el Vino, entendido como el que se sitúa aproximadamente entre 136 €/hl. para el vino tranquilo de graduación alcohólica inferior al 15% vol. y alrededor de 200 €/hl. para el vino tranquilo de graduación superior.

⁸⁰⁴ Vid. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *A propósito de la incardinación del Impuesto sobre Primas de Seguros en los impuestos especiales*, 2014, www.legaltoday.com

pago de las operaciones de seguro, de esta forma se evita que las compañías de seguros tengan que adelantar el impuesto.

Los principales supuestos de exención del impuesto son las operaciones relativas a seguros sociales obligatorios y a seguros colectivos que instrumenten sistemas alternativos a los planes y fondos de pensiones, los seguros sobre la vida, las operaciones de capitalización basadas en técnica actuarial, las operaciones de reaseguro, los seguros de caución, las operaciones de seguro de crédito a la exportación y los de seguros agrarios combinados, las operaciones de seguro relacionadas con el transporte internacional de mercancías o viajeros, las operaciones de seguro relacionadas con buques o aeronaves que se destinan al transporte internacional- con excepción de los que realicen navegación o aviación privada de recreo-, las operaciones de seguro de asistencia sanitaria y de enfermedad y las operaciones relativas a los planes de previsión asegurados.

Sobre este particular, se indica en el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español de febrero de 2014 que la mayoría de las exenciones están dirigidas a proteger las operaciones de comercio exterior y el ahorro instrumentalizado a través de seguros, por lo que no parece recomendable su supresión en el momento actual. Tampoco parece adecuada la supresión de la exención de los seguros agrarios combinados por los especiales riesgos a que se someten las explotaciones agrarias, ni la de los seguros de asistencia sanitaria y enfermedad incluso en el caso de que las personas aseguradas ya estuvieran cubiertas por las prestaciones de la Seguridad Social porque esa exención coadyuva a reducir la presión sobre los servicios sanitarios públicos.

En la misma línea que el art. 14 LIIEE, el Impuesto sobre las Primas de Seguros debe ser repercutido íntegramente por las entidades aseguradoras sobre las

personas que contraten los seguros objeto de gravamen. La base imponible está constituida por el importe de la prima o cuota satisfecha por el tomador o un tercero. A estos efectos se entiende por prima o cuota, el importe total de las cantidades satisfechas como contraprestación por las operaciones sujetas al impuesto, con excepción de los recargos establecidos en favor del Consorcio de Compensación de Seguros y de los demás tributos que recaigan directamente sobre la prima. El tipo impositivo se fija en el 6 % y al igual que en los impuestos especiales de fabricación, el tipo impositivo aplicable a cada operación es el vigente en el momento del devengo del impuesto.

El impuesto se devenga en el momento en que se satisfagan las primas relativas a las operaciones gravadas. En caso de fraccionamiento de las primas, tiene lugar el devengo cuando se realicen cada uno de los pagos fraccionados.

Son sujetos pasivos las entidades aseguradoras cuando realicen las operaciones gravadas por el impuesto. Las entidades aseguradoras deben ser residentes, sucursales o establecimientos permanentes.

Por su parte, son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los representantes fiscales de las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del espacio económico europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, siendo responsables solidarios del pago del impuesto los empresarios o profesionales que contraten los seguros establecidos en España en relación con estas últimas operaciones, en el supuesto de que estas entidades no acrediten la repercusión del impuesto.

Nos encontramos por tanto, ante un impuesto especial cuyo devengo es instantáneo de liquidación periódica y monofásico ya que los sujetos pasivos (las

compañías de seguros) están obligados a presentar mensualmente declaración por este impuesto sobre los cobros de cada prima o fracción.

G. Acerca del régimen jurídico del llamado «impuesto sobre la matriculación»⁸⁰⁵

En el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (conocido como “impuesto de matriculación”) regulado en la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, el hecho imponible está constituido por la primera matriculación en España de vehículos, embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, y de aeronaves con determinadas exclusiones.

Como subraya la EM de la LIIEE, la creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado, no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales.

⁸⁰⁵ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *Acerca del régimen jurídico del llamado «impuesto sobre la matriculación» en el Informe de la Comisión de Expertos*, 2014, www.legaltoday.com

Desde una perspectiva ambiental se afirma en el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, que resulta lógico que el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IDTM) se pudiese convertir en un impuesto ambiental, absorbiendo el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte en cuanto afectase a tales vehículos. Esta propuesta requeriría compensar a las Comunidades Autónomas por la pérdida del IDTM.

Como excepciones al hecho imponible consistente en la primera matriculación en España de vehículos el art. 65.1 a) LIIIEE recoge entre otros, los siguientes supuestos de no sujeción. Los vehículos destinados al transporte de mercancías y de exclusiva aplicación industrial, los ciclomotores y las motocicletas, los vehículos para personas con movilidad reducida, las ambulancias y los destinados a ser utilizados por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. Tampoco están sujetas al impuesto, la primera matriculación de las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos que tengan menos de ocho metros de eslora. En relación con las aeronaves no está sujeta la primera matriculación de aquellas cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kg o, en su caso, las que solo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos.

Las principales exenciones del Impuesto se aplican a los taxis, los vehículos de autoescuela, los vehículos de alquiler, los vehículos para uso exclusivo de minusválidos y los vehículos en régimen de matrícula diplomática que no sean transmitidos durante el plazo de doce meses posteriores a la matriculación. Son sujetos pasivos del impuesto, las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte. El Impuesto se devenga en el momento en el que se presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

En los medios de transporte nuevos la base imponible es coincidente con la determinada a efectos del IVA. En los medios de transporte usados la base imponible está constituida por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto. Los sujetos pasivos pueden utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados al efecto por el Ministro Hacienda que estén vigentes en la fecha de devengo del Impuesto.

Por otra parte, la modificación antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención, da lugar a la autoliquidación e ingreso del Impuesto, salvo que se envíe del medio de transporte fuera de territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo. El mencionado periodo es de dos años si se trata de taxis o vehículos de autoescuela.

En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se cede a las Comunidades Autónomas su rendimiento, que se considera producido en la misma cuando la primera matriculación definitiva en España tenga lugar en su territorio. Los tipos impositivos se establecen en función del tipo de medio de transporte y las emisiones de CO₂. Se aplican los tipos que hayan sido aprobados por cada Comunidad Autónoma y en defecto de aquellos se aplican los estatales. Es por ello que el lugar de realización del hecho imponible tiene como consecuencia directa la aplicación de un tipo impositivo u otro, en función de la CCAA donde deba presentarse. Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria y Cataluña, en la actualidad, tienen tipos propios en determinados epígrafes. Por su parte el tipo impositivo en Ceuta y Melilla es un 0%.

Finalmente, cabe indicar a propósito de este Impuesto que la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español propone en su Informe

sustituir los actuales Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por un nuevo Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica de carácter ambiental, cuya cuota dependería de la emisión de dióxido de carbono de cada vehículo. Su gravamen podría minorarse, señala la Comisión, cuando el vehículo fuera objeto de modificaciones que redujeran las emisiones y eximirse para los vehículos de uso exclusivo de personas con discapacidades.

H. El impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y el principio de que «quien contamina paga»⁸⁰⁶

Con el Protocolo de Kioto (1997) se establecen objetivos obligatorios de emisión de gases de efecto invernadero, que son causantes del calentamiento global. Con su entrada en vigor en año 2005 para los países que lo ratificaron, entre los que se encuentran los Estados miembros de la UE, queda patente el principio de que «quien contamina paga». De conformidad con el mismo, el coste de la eliminación de los residuos debe recaer sobre el poseedor que remitiere los residuos a un recolector, y/o los poseedores anteriores o el productor del producto generador de los residuos.

La Ley 16/2013 crea y regula, entre otras medidas de fiscalidad medioambiental, mediante su artículo 5 el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero ("GFEI"). Estos gases son utilizados fundamentalmente en la producción de sistemas de refrigeración y aire acondicionado, así como en espumas y aerosoles.

⁸⁰⁶ Vid. FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *El impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y el principio de que «quien contamina paga»*, 2014, www.legaltoday.com

Nos encontramos ante un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, el potencial de calentamiento atmosférico que se atribuye a cada tipo de gas de efecto invernadero en relación con el del dióxido de carbono sobre un período de 100 años.

Este Impuesto que sigue la senda de los principios básicos que rigen la política fiscal, energética y ambiental de la Unión Europea y es continuación del artículo 45 de la CE. El mismo es un claro instrumento que actúa contra las emisiones de hidrocarburos halogenados.

El ámbito de aplicación del Impuesto es todo el territorio español. Está sujeta la primera venta o entrega de los GFEI tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria en su ámbito territorial de aplicación ("TAI"), así como su autoconsumo. En el marco de la reforma del sistema tributario que se aborda, el Proyecto de Ley por el que se modifican, entre otras, la Ley 16/2013, establece la sujeción en la importación y adquisición intracomunitaria de los GFEI contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, tales como los aerosoles, sistemas y espumas.

Por su parte, las ventas, entregas o autoconsumo importaciones y adquisiciones intracomunitarias, de estos gases con un potencial de calentamiento atmosférico, en relación con el del dióxido de carbono sobre un período de 100 años, igual o menor a 150 no están sujetas. Tampoco, las pérdidas de gases objeto del impuesto derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición.

El Impuesto se devenga con la puesta a consumo o, en su caso, a autoconsumo. Están exentas la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen

estos gases: a) a su reventa en el TAI; b) incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos, a su envío o utilización fuera del TAI; c) como materia prima para su transformación química en un proceso en el que los mismos se alteran de forma íntegra y total en su composición o como materia prima para mezclas de otros gases florados; d) a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos; e) para fabricar medicamentos presentados como aerosoles dosificadores para inhalación; f) efectuar la recargas en equipos, aparatos o instalaciones de los que previamente se hayan extraído otros gases y se acredite haberlos entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración Pública competente para su destrucción, reciclado o regeneración; g) a los buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo; h) con un potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 3.500, a su incorporación en sistemas fijos de extinción de incendios, o se importen o adquieran en sistemas fijos de extinción de incendios-en este último caso la exención es del 90%-. De acuerdo con el Proyecto por el que se modifica la Ley 16/2013 también está exenta en un 90 por ciento la primera venta o entrega de GFEI a centros oficialmente reconocidos, con fines exclusivamente docentes o a centros que realicen funciones de investigación, siempre que no salgan de los mismos y la primera venta o entrega de los GFEI destinados a las Fuerzas Armadas en equipos de extinción de incendios.

Mutatis mutandis están exentos los autoconsumos de GFEI y las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los mismos, contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de dichos gases a la atmósfera; esto es, los aerosoles, sistemas y espumas.

La base imponible está constituida, en términos generales, por el peso en kg de los productos objeto del Impuesto, y el tipo impositivo es el resultado de aplicar

el coeficiente 0,020 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas fluorado, con el máximo de 100 euros por kg.

La Ley establece una deducción para los contribuyentes en las autoliquidaciones cuatrimestrales de las cuotas pagadas y, en su caso, para los consumidores finales por la entrega para su destrucción, reciclado o regeneración a gestores de residuos reconocidos por la Administración de los productos objeto del Impuesto. Dicha deducción, constituye un elemento estimulador de las tecnologías ecológicas.

I. ¿Un nuevo Impuesto sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica?⁸⁰⁷

El grupo de tributos sobre el transporte incluye dos figuras vigentes y otra que podría crearse, tal y como se indicó en el Informe de la Comisión de Expertos para diseñar las líneas generales de la reforma tributaria. Las dos figuras vigentes son el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), y el grupo formado por las diversas tasas vigentes por el uso de infraestructuras públicas de transporte. Las tasas que podrían crearse son las tasas por la entrada de vehículos al centro de las ciudades.

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Los medios de transporte ya sean nuevos o usados, deben ser objeto de matriculación definitiva en nuestro país siempre que se destinen a ser utilizados en

⁸⁰⁷ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *¿Un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos de tracción mecánica?*, Fiscal y laboral al día, nº. 231, 2014, pp. 74-77.

el mismo por personas o entidades que sean residentes o titulares de establecimientos situados en territorio español. Son sujetos pasivos del mismo las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva y en el momento de la solicitud se devengará el Impuesto.

En el IEDMT (conocido como <<impuesto de matriculación>>) que se regula en la Ley 38/1992, de 28 diciembre, de Impuestos Especiales, el hecho imponible está constituido por la primera matriculación en España de vehículos, embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, y de aeronaves con determinadas exclusiones.

De acuerdo con la EM de la LIIEE, la creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido que impuso la supresión de los tipos incrementados. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte a dicho tipo incrementado, no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los anteriormente existentes.

Nótese que el IEDMT no está armonizado a nivel europeo. En nuestro país, como excepciones al hecho imponible consistente en la primera matriculación en España de vehículos, el art. 65.1 a) LIIEE recoge entre otros, los siguientes supuestos de no sujeción. Los vehículos destinados al transporte de mercancías y de exclusiva aplicación industrial, los ciclomotores y las motocicletas, los vehículos para personas con movilidad reducida, las ambulancias y los destinados

a ser utilizados por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. Tampoco están sujetas al impuesto, la primera matriculación de las embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos que tengan menos de ocho metros de eslora. En relación con las aeronaves no está sujeta la primera matriculación de aquellas cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kg o, en su caso, las que solo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos.

Las principales exenciones del Impuesto se aplican a los taxis, los vehículos de autoescuela, los vehículos de alquiler, los vehículos para uso exclusivo de minusválidos, los vehículos en régimen de matrícula diplomática que no sean transmitidos durante el plazo de doce meses posteriores a la matriculación, embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos, que se afecten exclusivamente al alquiler.

Por su parte, la modificación de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención, antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible, da lugar a la autoliquidación e ingreso del IEDMT, salvo que se envíe del medio de transporte fuera de territorio de aplicación del impuesto con carácter definitivo. El mencionado periodo es de dos años si se trata de taxis o vehículos de autoescuela.

Los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte pueden solicitar la devolución del IEDMT, si acreditan haber enviado con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de que hayan transcurrido cuatro años desde la realización del hecho imponible. El importe de la devolución corresponde al valor del medio de transporte en el momento de su envío.

En los medios de transporte nuevos la base imponible es coincidente la determinada a efectos del IVA, mientras que en los medios de transporte usados la base imponible está constituida por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto. Los sujetos pasivos pueden utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados al efecto por el Ministro Hacienda que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto. Dicha base imponible del impuesto, será objeto de una reducción del 50 % de su importe en los supuestos de automóviles destinadas al uso exclusivo de familias numerosas y de una reducción del 30 % respecto de vehículos acondicionados para ser utilizados como vivienda.

En el IEDMT se cede a las Comunidades Autónomas su rendimiento, que se considera producido en la misma cuando la primera matriculación definitiva tenga lugar en su territorio. Los tipos impositivos se establecen en función del tipo de medio de transporte y las emisiones de CO₂. Se aplican los tipos que hayan sido aprobados por cada Comunidad Autónoma y en defecto de aquellos, se aplican los estatales para la península e Islas Baleares y para Canarias. Es por ello, que lugar de realización del hecho imponible tiene como consecuencia directa la aplicación de un tipo impositivo u otro, en función de la CCAA donde deba presentarse. Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria y Cataluña tienen tipos propios en determinados epígrafes. Por su parte el tipo impositivo en Ceuta y Melilla es un 0%.

Es por ello, que en el supuesto de que el medio de transporte por el que se haya devengado el impuesto en Canarias se introduzca con carácter definitivo en la península e islas Baleares dentro del primer año siguiente a la realización del hecho imponible, el titular deberá autoliquidar e ingresar las cuotas correspondientes a la diferencia entre el tipo impositivo aplicable en la Comunidad Autónoma de Canarias y el tipo que corresponda aplicar en la

Comunidad Autónoma en que se introduzca con carácter definitivo. La base imponible está constituida por el valor medio de transporte en el momento de la introducción. Si el medio de transporte se importa desde Ceuta o Melilla dentro de los cuatro años siguientes a su matriculación en cualquiera de dichos territorios, se aplica el impuesto con unos coeficientes reductores siendo la base imponible el valor en aduana del medio de transporte.

Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Por otra parte, el IVTM es un tributo directo y anual que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría. Se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en los mismos. La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

El IVTM se exigirá de acuerdo a las tarifas establecidas en el art. 95 el TR de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por RD Legislativo 2/2004. La cuota está determinada de acuerdo con la potencia y clase de vehículo y los Ayuntamientos están habilitados, mediante la oportuna ordenanza fiscal, a incrementar las cuotas fijadas mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente multiplicador el cual no podrá ser superior a 2. Dicho coeficiente multiplicador podrá ser, a su vez, diferente para cada uno de los tramos fijados en cada clase de vehículo.

En el IVTM se regulan bonificaciones de carácter potestativo, que se aplicarán a la cuota del impuesto incrementada o no por la aplicación del coeficiente, según lo que disponga la correspondiente ordenanza fiscal. Las mismas son, una bonificación de hasta el 75 % en función de la clase de carburante que consuma el vehículo o de las características de los motores de los mismo y su incidencia en el medio ambiente. Además también se podrá establecer, en su caso, una bonificación de hasta el 100 % para los vehículos históricos.

Consideración final

Desde una perspectiva medioambiental, propuso el Informe de la Comisión Lagares, que el IVTM se pudiese convertir en un impuesto ambiental, absorbiendo el Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte en cuanto afectase a tales vehículos. Esta propuesta, se propuso, requiere compensar a las Comunidades Autónomas por la pérdida del IDTM.

En este sentido, se propone sustituir los actuales IVTM y el IEDMT por un nuevo Impuesto Ambiental sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica, cuya cuota dependería de la emisión de dióxido de carbono (CO₂) de cada vehículo. Su gravamen podría minorarse cuando el vehículo fuera objeto de modificaciones que redujeran las emisiones y eximirse para los vehículos de uso exclusivo de personas con discapacidades. Dicho impuesto de carácter ambiental, abarcaría una cuota municipal exigida conforme a criterios semejantes a los actuales, y otra ambiental, basada en las emisiones teóricas de dióxido de carbono. Ello es debido a que, dado que las emisiones de dióxido de carbono constituyen un problema global, no tendría sentido la diferenciación del gravamen por las diversas CCAA.

Recuérdese finalmente que de entre los trabajos e informes publicados sobre la reforma tributaria y de las recomendaciones de la Unión Europea al respecto,

parecía deseable invertir el peso relativo de los impuestos indirectos (en particular, el IVA, la imposición medioambiental y algunos impuestos especiales) y la reducción significativa de la imposición directa. El Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley del IVA, de IIEE y por el que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental, no incluye ninguna medida de relevancia recaudatoria al respecto. Es por ello que la cuestión queda así en estado de pendencia y, presumiblemente, tendremos que esperar a lo que suceda con una futura reforma de la financiación autonómica.

XI. TRATAMIENTO EN EL IVA DE LOS PRODUCTOS EN RÉGIMEN SUSPENSIVO

A. A propósito del denominado IVA asimilado a la importación: Una visión tras la reforma fiscal llevada a cabo por Ley 28/2014

De entre las modificaciones que tienen por objeto contribuir a la lucha contra el fraude, se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014 <<se estructura el uso del régimen de depósito distinto del aduanero para restringir la exención de las importaciones de bienes que se vinculen a dicho régimen a los bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el apartado quinto del anexo de la Ley, a los bienes procedentes del territorio aduanero de la Comunidad y a determinados bienes cuya exigencia viene establecida por la Directiva de IVA, si bien se prevé que estos cambios entren en vigor el 1 de enero de 2016>>.

En el régimen de depósito distinto del aduanero en el IVA, correlativo, como sabemos, al régimen suspensivo en los Impuestos Especiales⁸⁰⁸. En este régimen existe ya, en nuestro Derecho vigente, una coincidencia entre IVA e impuestos especiales en materia de devengo, puesto que mientras los productos se mantienen en suspensión del impuesto especial no es exigible tampoco el IVA, por la aplicación de un supuesto de exención (arts. 24 uno, 1º y 26 uno Ley 37/1992), lo que a su vez origina que al devengarse el IVA (por la ultimación del régimen suspensivo de

⁸⁰⁸ Con la única excepción de las entregas intracomunitarias, que se realizan en régimen suspensivo a efecto de impuestos especiales, mientras que en el IVA están exentas en virtud, no del régimen de depósito distinto del aduanero, sino de la exención prevista para estas operaciones en el llamado "régimen transitorio".

impuestos especiales), dicho devengo se asimile -en la práctica actual- a una importación.

El devengo del IVA en estos casos se produce en el momento de salida de los productos de una fábrica o depósito fiscal, o en el momento de su autoconsumo⁸⁰⁹ (arts. 7 y 11 de la Ley de IIEE). No obstante, los productos se mantienen en régimen suspensivo si se destinan directamente a otras fábricas o depósitos fiscales o a la exportación, así como cuando se destinan a la fabricación de productos que no sean objeto de impuestos especiales, que a su vez se destinan a la exportación, con cumplimiento de los que establece el RIIEE.

Prescindiendo de los supuestos en que, directa o indirectamente, los bienes se destinan a la exportación, que no interesan a efectos de nuestro análisis (pues obviamente no llega a producirse en ningún momento el hecho imponible "asimilado a la importación"), es claro que cuando los bienes se destinan a otras fábricas o depósitos fiscales lo único que ocurre es que la "importación" se retrasa hasta la salida de estos últimos. Nos encontramos, pues, que el hecho imponible del IVA *asimilado a la importación* -permítasenos llamarlo así- se produce siempre con *la salida de fábrica o depósito fiscal* de un producto que *ha sido objeto de una entrega anterior o de una adquisición intracomunitaria anterior que ha quedado exenta por haberse vinculado el bien al régimen de depósito distinto del aduanero* (es decir, por haber entrado el bien -adquirido en el interior del país o en otro Estado miembro- en una fábrica o depósito fiscal).

⁸⁰⁹ A estos efectos se entiende por autoconsumo "el consumo o la utilización de los productos ... efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen estos productos en régimen suspensivo", pues es de aplicación el art. 4.2 de la Ley de IIEE y no la definición de autoconsumo a efectos de IVA.

Sobre este particular se da nueva redacción al apartado quinto del anexo relativo al régimen de depósito distinto de los aduaneros⁸¹⁰. Dicho régimen queda definido, en el la letra a) del anexo, como el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de⁸¹¹:

> Fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los IIEE de fabricación en fábricas o depósitos fiscales.

> Circulación de productos objeto de los IIEE de fabricación entre fábricas o depósitos fiscales.

> Importación de los productos objeto de los IIEE de fabricación con destino a fábrica o depósito fiscal.

Se consideran asimiladas a una importación de bienes, de acuerdo con el art. 19 5º LIVA las salidas, de las áreas exentas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes suspensivos de los bienes comprendidos en el artículo 24 LIVA, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto de los arts. 23⁸¹², 24⁸¹³ y 26. Uno⁸¹⁴ LIVA o hubiesen sido

⁸¹⁰ Vid. con carácter general SOLANA VILLAMOR, F., *El régimen de depósito distinto de los aduaneros. Un posible tratado de paz entre el IVA y los Impuestos Especiales*, Impuestos, Tomo II, pp. 151-180; FALCÓN Y TELLA, R., *El tratamiento en el IVA de las salidas de un depósito distinto del aduanero: especial referencia al nacimiento del derecho a la deducción*, Quincena fiscal, nº 12, 2000, (consultado en www.aranzadigital.es).

⁸¹¹ En el régimen de depósito distinto de los aduaneros es igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada esta última.

⁸¹² -El artículo 23 LIVA regula las exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos.

objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos⁸¹⁵.

Nótese por lo tanto que a mi juicio, no procede la vinculación a este régimen a la salida de los bienes relativos al art. 19 5º LIVA que tratamos, de bienes que no sean intracomunitarios; es decir que no se producen operaciones asimiladas a las importaciones, sino importaciones *strictu sensu*⁸¹⁶, por las salidas de bienes de países terceros que han entrado en las áreas exentas o los regímenes suspensivos aduaneros incluso si, antes del abandono, los bienes han sido objeto de entregas o prestaciones de servicios.

⁸¹³ El artículo 24 LIVA regula las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales

⁸¹⁴ El artículo 26 LIVA regula las exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Por su parte, su apartado Uno establece que están exentas del IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 LIVA, que respectivamente regulan las operaciones no sujetas al impuesto, las exenciones en operaciones interiores, las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones, las exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros y finalmente, las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales.

⁸¹⁵ El párrafo segundo del art. 19 5º LIVA indica que <<Por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, no constituirá operación asimilada a las importaciones las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los siguientes bienes: estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (códigos NC ex 811291 y ex 811299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100). En estos casos, la salida de las áreas o el abandono de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del impuesto en los términos establecidos en el apartado sexto del anexo de esta Ley>>.

⁸¹⁶ Cfr. art. 73 RIVA.

No obstante, para que un bien procedente de país tercero se pueda vincular al régimen de depósito distinto de los aduaneros es preciso que previamente se despache a libre práctica⁸¹⁷, con lo que el bien se ha «comunitarizado» y, consecuentemente, se le aplican los mismos criterios que a los bienes comunitarios. Por ello, cuando estos bienes abandonan dicho régimen, se origina una operación asimilada a la importación, sujeta al impuesto⁸¹⁸.

Esto es, previa adquisición o entrega intracomunitaria, están exentas las salidas de bienes que han entrado en las áreas exentas o los regímenes exentos de los arts. 23 y 24 de la LIVA, pero debe haber tenido lugar una previa entrega o adquisición intracomunitaria exentas, para que con posterioridad se origine la operación asimilada a la importación. Es requisito que los bienes se hayan beneficiado de una de las citadas exenciones (arts. 23, 24 y 26 Uno LIVA)⁸¹⁹, y en el momento de

⁸¹⁷ En la consulta a la DGT núm. 3377/2013, de 14 de noviembre (JUR 2014, 22325) se indicó que cuando una mercancía importada se vincula al régimen de depósito distinto del aduanero, despachándola a libre práctica, y es objeto de una entrega y/o servicio exento durante su permanencia en el régimen, la salida del mismo determinará, en cualquier caso, la realización de una operación asimilada a la importación de bienes y no una importación en sentido estricto si había sido objeto, únicamente de servicios exentos, pero no de entregas exentas.

⁸¹⁸ Memento práctico Francis Lefebvre IVA 2014, nº marginal 5675.1 (consultado en www.qmemento.com).

⁸¹⁹ En la consulta a la DGT núm. 2018/2007, de 25 septiembre (JUR 2007, 334075) se señaló que son operaciones asimiladas a la importación, las salidas de los depósitos distintos de los aduaneros de mercancías de procedencia de países terceros y despachadas a libre práctica para su vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero (DDA), siempre que hayan sido objeto de entregas exentas durante la permanencia en el régimen. De no haber sido objeto de entregas exentas, la salida del régimen dará lugar a una importación en el sentido estricto del término.

la salida y abandono de los mimos se produce la operación asimilada a la importación⁸²⁰.

También se producen operaciones asimiladas a las importaciones, incluso sin que medie previa adquisición o entrega, en el supuesto de que los bienes sean introducidos en las áreas o regímenes exentos de los arts. 23, 24 y 26 Uno LIVA y con posterioridad sean objeto de entregas o prestaciones de servicios exentas mientras permanezcan en las situaciones antedichas. La operación asimilada a la importación es efectiva a la salida y abandono de las citadas áreas o regímenes.

Por su parte, se indica en la consulta a la DGT 15/2014 de 20-06-2014, que No obstante, si esta ultimación se produce con ocasión de la entrega de las mercancías en las condiciones del artículo 22.Dos, es criterio de este Centro Directivo, señalada, entre otras, en las contestaciones nº 0774-98 y nº 1950-03, de 6 de mayo de 1998 y de 20 de noviembre de 2003, respectivamente, que cuando los bienes introducidos en un depósito aduanero o vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros abandonan los mencionados depósitos como consecuencia de una entrega con destino a países terceros o a otros Estados miembros de la Comunidad, "debe entenderse que no se produce el hecho imponible importación en la medida en que se realizan las referidas entregas, por cuanto que la salida del depósito no puede calificarse simultáneamente de importación y de exportación o de entrega con destino a otros Estados miembros de la Comunidad Europea, debiendo prevalecer esta última calificación que responde al destino real de los bienes."

⁸²⁰ No obstante, como se establece en el párrafo tercero del art. 19.5 LIVA no constituye operación asimilada a las importaciones la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.

Agrega el apartado b) del Anexo Quinto que <<En relación con los demás bienes que no sean objeto de los IIEE de fabricación, el régimen de depósito distinto de los aduaneros es el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero>>⁸²¹.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere la letra b) del anexo Quinto de la LIVA no es aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

Con la reforma tributaria llevada a cabo por la Ley 28/2014 los titulares de los depósitos distintos de los aduaneros son responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, con excepción de los bienes objeto de los IIEE de fabricación a que se refiere la letra a) del anexo, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto.

Recuérdese que tal y como establece el apartado Dos del art. 18 de la Ley del IVA, cuando un bien se coloque desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24 de la Ley del IVA, salvo que se vinculen al régimen de depósito distinto de los aduaneros⁸²², la importación de

⁸²¹ También se incluyen en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

⁸²² En ese supuesto nos encontraríamos ante una operación del denominado IVA asimilado a la importación.

dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto⁸²³.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 65 de la Ley del IVA⁸²⁴, también están exentas del impuesto <<las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero que se relacionan a continuación, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones:

- a) Los bienes a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta Ley.
- b) Los bienes procedentes de los territorios comprendidos en la letra b) del número 1.º del apartado dos del artículo 3 de esta Ley, esto es Canarias en nuestro país, los Departamentos de Ultramar en Funcia, y en Grecia el Monte Athos.
- c) Los que se relacionan a continuación: Patatas (Código NC 0701), aceitunas (Código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (Código NC 0801), otros frutos de cáscara (Código NC 0802), café sin tostar (Código NC 09011100 y 09011200), té (Código NC 0902), cereales (Código NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz con cáscara (Código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (Código NC 1201 a 1207), grasas y aceites

⁸²³ Ley 28/2014 agrega al art. 18.2 LIVA que <<No obstante, no constituirá importación la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta Ley>>. De esta forma se excluye del concepto de importación aquellos bienes que sean objeto de una exportación o de una entrega intracomunitaria exenta.

Vid. en este sentido la consulta a la DGT 0587/98 de 15 abril (JUR 2001\2165321998)

⁸²⁴ El art. 65 LIVA regula las <<Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero>>.

vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente (Código NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (Código NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (Código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral (Código NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (Código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (Código NC 4001 y 4002), lana (Código NC 5101), estaño (Código NC 8001), cobre (Código NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Código NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Código NC 71101100, 71102100 y 71103100).»

Dicha exención deberá tendrá lugar <<en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente>>⁸²⁵.

Se da por tanto una nueva redacción al art. 65 LIVA en relación con los bienes vinculados a un depósito distinto del aduanero. La exención se limita con efectos 1 de enero de 2016 a las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones. En relación con la importación de bienes estos han de ser:

1. Bienes a los productos objeto de Impuestos especiales;
2. Los bienes que provengasn de territorios en lso que no se aplique el impuesto sobre ventas armonizado, por ejemplo los biens procedentes de Canarias
3. Los que se relacionan a continuación: Patatas (Código NC 0701), aceitunas (Código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (Código NC 0801), otros frutos de cáscara (Código NC 0802), café sin tostar (Código NC

⁸²⁵ Cfr. arts. 12 y 20 LIVA.

09011100 y 09011200), té (Código NC 0902), cereales (Código NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz con cáscara (Código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (Código NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente (Código NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (Código NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (Código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral (Código NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (Código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (Código NC 4001 y 4002), lana (Código NC 5101), estaño (Código NC 8001), cobre (Código NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Código NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Código NC 71101100, 71102100 y 71103100).

Las demás importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones no estarán exentas y deberán devengar las cuotas de IVA que les correspondan.

Se establece a partir del 1 de enero de 2016 la responsabilidad subsidiaria del titular del depósito distinto del aduanero del pago de la deuda tributaria devengada con ocasión de la salida de los bienes, salvo para los bienes objeto de impuestos especiales.

En el IVA asimilado a la importación, son sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones, esto es los importadores con independencia de que sean empresarios o profesionales o no lo sean. La principal ventaja del régimen suspensivo es que el importador no adelanta el montante del IVA asimilado a la importación.

Nótese, que el caso del IVA no cabe, a nuestro juicio, aludir al “régimen suspensivo de IVA”, que creemos que no es tal. El régimen suspensivo se aplica sólo a los impuestos especiales (realización del hecho imponible sin devengo del impuesto, es decir sin que nazca la obligación hasta la puesta en consumo). En el IVA lo que hay es exenciones (la obligación no llega a nacer) hasta que se devenga el IVA asimilado a la importación.

Finalmente, cabe resaltar que el art. 19 5º establece que el abandono de los bienes del régimen de depósito distinto del aduanero, cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos-previamente- en dicho régimen de depósito distinto del aduanero se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto en virtud de lo dispuesto en lo dispuesto en los arts. 24 Uno, 1º e) y 26 Uno de la Ley 37/92, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Nótese, que de acuerdo con el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, que el mismo se está refiriendo a que el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero se asimila a la importación, pero debe tratarse de bienes <<cuya entrega o adquisición intracomunitaria>>-la frase entrecomillada tiene gran importancia a nuestro juicio- para ser vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero haya quedado exenta del IVA en virtud de los arts. 24 Uno, 1º e) y 26 Uno de la Ley del IVA.

En mi opinión, el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, no se refiere bienes importados sino a entregas de bienes o adquisiciones intracomunitarias que son introducidos-en uno de los supuestos en el régimen de depósito distinto del aduanero-, no parece lógico que el legislador indique que nos encontramos ante operaciones asimiladas a las importaciones. Parecería, por su parte más lógico de lege ferenda assimilar el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a una entrega.

I. INTRODUCCIÓN

Como afirman FALCÓN y PULIDO, en el IVA, hasta el año 1992 inclusive, las operaciones entre Estados miembros se trataban del mismo modo que las operaciones con terceros países, es decir, aplicando un tipo cero (o exención con derecho a la devolución del IVA soportado) sobre las exportaciones, y gravando las importaciones a través de un procedimiento aduanero⁸²⁶.

Además del gravamen de las importaciones, el IVA se aplica en todos los Estados miembros a las llamadas operaciones asimiladas a una importación. Se trata de supuestos en que se han concedido exenciones para determinadas operaciones subordinadas al cumplimiento de ciertos requisitos, de forma que si estos no se cumplen hay que aplicar el IVA que en su momento se consideró exento, lo que se hace a través de este hecho imponible complementario.

En el supuesto objeto del presente trabajo, de acuerdo con el art. 19.5º de la Ley del IVA, está exenta la introducción de bienes-fundamentalmente aquellos objeto de los impuestos especiales de fabricación- en las áreas exentas del art. 23 de la Ley del IVA (puertos y zonas francas) y en los regímenes aduaneros suspensivos. En estos casos el incumplimiento de los requisitos dará lugar al devengo del IVA

⁸²⁶ FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2010, p. 304. En este sentido, señalan los autores, que <<este sistema funcionaba relativamente bien, pero presentaba un inconveniente político o de imagen, pues suponía la subsistencia de fronteras fiscales entre los Estados miembros. En dichas fronteras no se aplicaban derechos de aduana (pues el Arancel Aduanero Común sólo se aplicaba, y se aplica, a los productos que proceden del exterior de la Unión Europea), pero sí se aplicaba el IVA (y los impuestos especiales, en su caso), lo que obligaba a soportar un control físico en frontera, que provocaba ciertos costes, y sobre todo acentuaba a los ciudadanos la sensación de que continuaban existiendo mercados nacionales distintos, en lugar de un único mercado interior>>.

asimilado (a la importación), siendo la base imponible el importe de las operaciones que previamente se beneficiaron de la exención correspondiente⁸²⁷.

En materia de IVA, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de este impuesto, recoge las consecuencias derivadas de la supresión de fronteras fiscales⁸²⁸, y en particular la supresión de las importaciones entre Estados miembros, que se sustituyen por el régimen transitorio de entregas (exentas) y adquisiciones intracomunitarias sujetas.

Pero además, la citada Ley introduce una novedad que no deriva de la implantación del mercado interior. En efecto, la nueva Ley hace uso, por primera vez entre nosotros, de la posibilidad prevista en el art. 16 de la Sexta Directiva, el cual permite la exención del impuesto en las entregas de bienes expedidos o transportados para ser depositados en un régimen de depósito que no sea el aduanero. En este sentido, el art. 24 de la Ley del IVA, en su apartado dos, dispone que <<a los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto del aduanero será el definido en el anexo de la misma>>⁸²⁹.

⁸²⁷ Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 5ª ed., Iustel, 2013, p.317.

⁸²⁸ Con la entrada en vigor del mercado único el 1 de enero de 1993.

⁸²⁹ En el apartado Quinto del Anexo de la Ley del IVA se otorga la consideración de régimen de depósito distinto de los aduaneros:

<< a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

A los efectos de este trabajo nos importa destacar que el art. 19, en su apartado 5º de la Ley del IVA⁸³⁰, considera "asimilado" a la importación de bienes, el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero.

De todos es sabido que, el Impuesto sobre el Valor Añadido grava el valor añadido en cada transacción económica, si bien por simplicidad, la base imponible es el importe de cada contraprestación, pues resultaría difícil cuantificar el valor añadido. Por ello su gravamen se consigue deduciendo el IVA soportado por el empresario⁸³¹ en sus adquisiciones de bienes, servicios e importaciones. Este

b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere este párrafo b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos>>.

⁸³⁰ El tenor literal del art. 19 5º de la Ley del IVA es el siguiente: << Se consideran asimiladas a las importaciones de bienes: Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos>>.

⁸³¹ Vid. sobre este particular, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El concepto de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Noticias de la Unión Europea, nº 331, 2012 (Ejemplar dedicado a: XXV años del IVA en España), pp. 59-81.

método denominado de <<deducción impuesto de impuesto>>⁸³² es el admitido en todos los países, y a diferencia de los llamados de adición o de sustracción, no determina el valor añadido de cada transacción, sino que calcula la cuota del IVA sobre el importe de las entregas de bienes o de la prestación de servicios, deduciendo posteriormente el IVA soportado por las adquisiciones, con lo que el IVA ingresado se corresponde con el valor añadido⁸³³.

Como tiene escrito SOLANA VILLAMOR, <<la tributación del consumo está confiada en el sistema fiscal comunitario al IVA y a los impuestos especiales, desempeñando el primero el papel de un impuesto general sobre el consumo y constituyendo los segundos la imposición sobre consumos específicos; de esta forma, podemos afirmar que los impuestos especiales son complementarios del IVA, viniendo a gravar el consumo de unos determinados productos además de lo que lo ha hecho este último. Las cuotas exigibles por impuestos especiales se integran siempre en la base imponible del IVA, lo que pone de manifiesto la necesidad de que las disposiciones relativas a ambos conceptos tributarios guarden la necesaria coherencia, sobre todo en lo relativo al devengo de los impuestos>>⁸³⁴.

El régimen de depósito distinto del aduanero (IVA) a diferencia del régimen suspensivo (IIEE) no está regulado en la Directiva IVA, que simplemente autoriza

⁸³² Vid. al respecto con carácter general, CHECA GONZÁLEZ, C., *El derecho a la deducción del IVA: criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro derecho interno*, Thomson-Aranzadi, 2006.

⁸³³ Cfr. STS de 20 octubre de 1998 (RJ 1998\9896).

⁸³⁴ SOLANA VILLAMOR, F., *Tributación por IVA de las operaciones en régimen suspensivo de Impuestos Especiales (I)*, Impuestos, Año nº 13, nº 1, 1997, p. 349.

a los Estados miembros a establecer una exención. Este particular régimen de depósito en el IVA solo es aplicable en España, en otros países de nuestro entorno se aplica o bien el régimen general del IVA, o bien el correspondiente régimen especial que hayan establecido al amparo de esa autorización.

Sobre la correlación del régimen de depósito distinto del aduanero en el IVA y del régimen suspensivo de IIEE, cabe señalar que el régimen suspensivo de IIEE es un régimen interno que siempre ha existido, y que desde el año 1993 (mercado interior) se ha extendido al ámbito europeo. El régimen suspensivo está regulado en las Directivas de IIEE y funciona en toda la UE. El hecho imponible en IIEE es ahora la fabricación en cualquier país de la UE (y la importación desde terceros países) pero el impuesto se devenga donde y cuando el producto salga a consumo.

En el ámbito de los impuestos especiales de fabricación, el supuesto de un whisky fabricado en Reino Unido que se vende en España da lugar a un devengo en España⁸³⁵, aunque el hecho imponible (fabricación)⁸³⁶ se ha realizado en el Reino Unido. Este es un mecanismo nuevo y original para evitar ajustes fiscales en frontera.

En el IVA en cambio esa misma operación daría lugar a una entrega intracomunitaria exenta en Reino Unido y a una adquisición intracomunitaria en España. La adquisición intracomunitaria en principio estaría gravada pero no lo

⁸³⁵ Como establece el art. 5 de la Ley de IIEE <<1. Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad>>.

⁸³⁶ En relación con el devengo en los IIEE, con carácter general el mismo se producirá <<1. En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo>> (art. 7 LIIEE).

está, porque se aplica el régimen de depósito distinto del aduanero, que contiene una exención de la adquisición y por contra, pero sin base en la Directiva, un hecho imponible adicional: el IVA asimilado (a la importación).

Indica ARNÁIZ que como notas definitorias y características del hecho imponible en las operaciones asimiladas a las importaciones cabe destacar las siguientes⁸³⁷:

1º Es diferente el concepto usual de importación del concepto a efectos fiscales.

2º Se sujetan a gravamen las importaciones cualquiera que sea el destino de las mismas.

3º La LIVA sujeta a gravamen las importaciones con independencia de quién realice las mismas y de su condición. Por tanto, independientemente de que sea empresario o profesional o no⁸³⁸.

4º También se sujetan a gravamen como importaciones unos supuestos que sin cumplir los requisitos de las importaciones pretenden gravar operaciones del tráfico internacional de mercancías que han gozado de exención previa en determinadas operaciones, para facilitar su comercio.

⁸³⁷ ARNÁIZ ARNÁIZ, T., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, en VV.AA, *Fiscalidad Práctica 2013. Impuestos Especiales, IVA e Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales* (dir. ARNÁIZ ARNÁIZ, T.), en VV.AA, Lex Nova Thomson Reuters, 2013, pp.987-988.

⁸³⁸ Vid. sobre este particular CHECA GONZÁLEZ, C., *Nociones de empresario y profesional, y de actividad económica, a los fines del IVA*, Anuario de la Facultad de Derecho Universidad de Extremadura, nº 29, 2011, pp. 17-49.

5º Especial atención merece el gravamen de los bienes que salen o abandonan los Regímenes de los artículos 23 y 24 LIVA (Zonas y depósitos francos y Regímenes suspensivos).

Se indica en la Resolución DGT 1/1994, de 10 de enero (RCL 1994\111) que <<Los productos objeto de los Impuestos Especiales se encuentran en régimen suspensivo de impuestos especiales mientras permanezcan en las fábricas de los mismos o en depósitos fiscales o se conduzcan de uno a otro lugar de los indicados o se importen con destino directo a tales lugares>>.

Con carácter general, en los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, en relación con productos objeto de los impuestos especiales, el devengo se produce a la par que el devengo de los primeros, por lo que puede afirmarse la existencia de una completo equipamiento en este sentido, entre la normativa de los IIEE y del IVA. Circunstancia, esta última, que facilita que el impuesto especial que proceda forme parte de la base del IVA.

La finalidad básica del régimen de depósito distinto de los aduaneros es el almacenamiento de las mercancías y a esa finalidad deberá obedecer la utilización del mismo. Como indica la Consulta a la DGT 1205/2013 de 11 abril (JUR 2013\170093) <<Dicha finalidad no puede entenderse cumplida cuando la estancia en el depósito de las mercancías resulte tan limitada en el tiempo que vacíe de contenido el objetivo perseguido por el régimen especial>>.

Esto es la vinculación al régimen de DDA debe suponer almacenaje, estando por tanto exentas de IVA las operaciones llevadas a cabo dentro del depósito tales como transferencia de la propiedad dentro del mismo, contables, de logística o manipulaciones. Es en el momento de la ultimación del régimen cuando se devenga el IVA.

El régimen suspensivo se ultima, es decir finaliza, con carácter general cuando se realice el autoconsumo o la salida de las mencionadas fábricas o depósitos fiscales, siempre que dicha salida no se efectúe en régimen suspensivo⁸³⁹. Cabe indicar que en ese momento se produce el devengo y la exigibilidad del correspondiente impuesto especial.

En el IVA, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación están situados en fábricas o depósitos fiscales se encuentran vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros. En consecuencia, las entregas de los referidos bienes para ser expedidos o transportados a un régimen de depósito distinto de los aduaneros están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que, por imperativo de la Ley⁸⁴⁰, los bienes en las citadas situaciones están en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales y, como consecuencia de ello, también se encuentran vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros en el IVA.

En este sentido, sentido se pronuncia el art. 12.2 del Reglamento del IVA al establecer que <<Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionados con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinan a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen [...]>>

De igual forma, están exentas las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación para introducirlos en las fábricas o depósitos fiscales y las prestaciones de servicios entre ellas cuando los mismos se encuentren en las indicadas situaciones

⁸³⁹ Cfr. art. 7 LIIEE.

⁸⁴⁰ Vid. apartado Quinto del Anexo de la Ley del IVA.

de régimen suspensivo y, por lo tanto, de régimen de depósito distinto del aduanero⁸⁴¹.

II. ANTECEDENTES

En España, hasta 1981 todo importador tenía que actuar ante la administración aduanera a través de un agente de aduanas, que era un mero responsable subsidiario del importador, que era el sujeto pasivo (o del exportador, caso de que se tratase de derechos de exportación). A partir de 1981 las empresas que iban a consumir los mismos productos que importaban pudieron ya efectuar el despacho aduanero directamente, sin tener que recurrir -aunque, por supuesto, podían hacerlo- a los servicios de un agente de aduanas⁸⁴². Por ejemplo en el caso del despacho a libre práctica⁸⁴³, deudor de la deuda aduanera⁸⁴⁴ (recordemos que ni el

⁸⁴¹ Cfr. art. 24 de la Ley del IVA

⁸⁴² Cfr. PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, 2009, p. 55.

⁸⁴³ De acuerdo con el apartado 1 del art. 201 del CAU <<Las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica>>. Cabe señalar que la principal característica del despacho a libre práctica, una vez que el mismo tiene lugar, es que confiere a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión. Es por ello que, de acuerdo con el apartado 2 del mencionado art. 201 CAU, el despacho a libre práctica implica:

- a) la percepción de los derechos de importación debidos;
- b) la percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes;
- c) la aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior; y

CAM ni el CA ni el CAU mencionan la palabra sujeto pasivo) no es necesariamente el importador, sino el declarante, es decir, la persona que presenta la declaración aduanera ante la administración aduanera⁸⁴⁵.

Acertadamente, a nuestro juicio, PELECHÁ califica las siguientes figuras como derechos de importación⁸⁴⁶ o derechos de aduana⁸⁴⁷:

d) el cumplimiento de las demás formalidades aduaneras previstas para la importación de las mercancías.

⁸⁴⁴ Los arts. 77, 78, 79 y 80 del CAU regulan las circunstancias de hecho (hecho imponible) que dan origen a una deuda aduanera de importación y los art. 81 y 82 del CAU las circunstancias de hecho que originan una deuda aduanera de exportación aunque hoy por hoy no existan derechos de exportación en la Comunidad.

El devengo, es decir el momento en que nace tales deudas aduaneras de exportación, se recoge en el apartado 2 de los citados artículos. Finalmente el apartado 3 de los artículos señalados establece quién resulta obligado al pago de la deuda aduanera.

⁸⁴⁵ De acuerdo con el apartado 3 del art. 77 del CAU: El declarante será el deudor. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana.

Cuando una declaración en aduana relativa al despacho a libre práctica o la importación temporal con exención parcial de derechos de importación sea formulada sobre la base de una información que lleve a no percibir la totalidad o parte de los derechos exigibles, la persona que suministró la información requerida para la realización de la declaración y que supiera o debiera razonablemente haber sabido que dicha información era falsa será también un deudor.

⁸⁴⁶ A pesar de que la propia Ley del IVA utiliza la expresión <<derechos de importación>> para referirse exclusivamente al ACC, parece más apropiado que el concepto de derechos de importación sea más abierto que limitarlo únicamente a los derechos del AAC.

De las pocas causas, por la que cabría dotar de pleno sentido a dicha limitación es que el AAC constituye un recurso propio de la UE, y no ocurriendo lo mismo en los IIEE y el IVA. Pero por el contrario la mayoría de las demás figuras citadas (derechos *antidumping*, derechos compensatorios o antisubvención, derechos de importación en el sector de los cereales, derechos adicionales de importación de determinados productos originarios del sector del azúcar y los derechos de aduana

a) El Arancel Aduanero Común, es decir, el arancel de aduanas, al que se denomina común porque es el mismo en todos los países comunitarios, la legislación que lo regula es la misma en todos los países comunitarios y lo que por tal concepto tributario se recauda es un recurso propio de la Comunidad Europea y no del país comunitario a través del cual se lleva a cabo la importación o la exportación que se tome en consideración.

Como indican FALCÓN Y PULIDO el AAC se establece por el Consejo por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión⁸⁴⁸, mediante reglamento⁸⁴⁹, y se aplica por las Administraciones de los Estados miembros, las cuales entregan la recaudación⁸⁵⁰ obtenida (salvo un pequeño porcentaje en concepto de gastos de gestión) a la Comisión Europea, ya que los derechos de aduana (junto con los gravámenes agrícolas) son un recurso propio de la Unión Europea⁸⁵¹.

adicionales sobre importaciones de determinados productos originarios de EEUU) también son recursos propios de la UE. Además, en todos los supuestos el hecho imponible es la importación.

⁸⁴⁷ Siguiendo a PELECHÁ ZOZAYA, en *Fiscalidad sobre el comercio exterior...*cit., p. 23-24.

⁸⁴⁸ Vid. art. 31 TFUE.

⁸⁴⁹ Las disposiciones y procedimientos generales aplicables a las mercancías que salen o entran en el territorio aduanero de la UE se regulan en el <<código aduanero de la Unión>>, aprobado por Reglamento (UE) núm. 952/2013, de 9 de octubre (LCEur 2013\1409).

⁸⁵⁰ Vid. sobre este particular, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., *Nuevos sistemas de recaudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido para combatir el fraude y la evasión fiscal*, en VVAA Impuesto sobre el Valor Añadido. Aspectos conflictivos, LVI Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, pp. 473-491.

⁸⁵¹ FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional...*cit., p. 290. Esta solución-señalan los autores- resulta inevitable, pues no tendría sentido que, por ejemplo, un

El art. 56 del CAC establece que el arancel aduanero común comprenderá todo lo siguiente:

- a) la nomenclatura combinada de las mercancías establecida en el Reglamento (CEE) n° 2658/87;
- b) cualquier otra nomenclatura que se base total o parcialmente en la nomenclatura combinada, o que introduzca en esta nuevas subdivisiones, y que sea establecida por un acto de la Unión de ámbito específico con el fin de aplicar medidas arancelarias en el comercio de mercancías;
- c) los derechos de aduana autónomos, convencionales o normales, aplicables a las mercancías cubiertas por la nomenclatura combinada;
- d) las medidas arancelarias preferenciales contenidas en acuerdos que haya celebrado la Unión con países o territorios situados fuera de su territorio aduanero o con grupos de esos países o territorios;
- e) las medidas arancelarias preferenciales que adopte unilateralmente la Unión para países o territorios situados fuera de su territorio aduanero o para grupos de esos países o territorios;
- f) las medidas autónomas que establezcan una reducción o una exención de los derechos de aduana por ciertas mercancías;
- g) las disposiciones que prevean un trato arancelario favorable para ciertas mercancías en razón de su naturaleza o de su destino final en el marco de las medidas indicadas en las letras c) a f) o h);

producto que entra en Europa a través del puerto de Hamburgo y que se usa o consume en Irlanda, diera lugar a un ingreso para Alemania, por el mero hecho de ser el país de entrada en la Unión Europea. Por ello, y dada la complejidad que supondría distribuir la recaudación derivada del AAC entre los Estados miembros, se ha optado por atribuir los ingresos a la Unión Europea, facilitando así su financiación (si bien los derechos de aduana tienen una importancia decreciente, dada su paulatina reducción en las rondas de la OMC).

h) otras medidas arancelarias contenidas en la normativa de la Unión en el ámbito de la agricultura, del comercio o de otros ámbitos.

b) El IVA a la importación que es un impuesto indirecto que constituye un recurso propio, con carácter general, del Estado miembro de destino⁸⁵².

c) Los IIEE a la importación, que al igual que el IVA a la importación, constituyen un recurso propio, con carácter general, del Estado miembro de destino.

d) Los derechos *antidumping*, que, como el AAC, constituyen un recurso propio de las UE.

⁸⁵² Vid. RAMOS PRIETO J.; GUERRA REGUERA M., *La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el estado de origen como consecuencia de la circulación intracomunitaria de bienes en Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados* (coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p.372. En este sentido, por lo que respecta al IVA, indican los autores, <<se ha optado por declarar exentas en el Estado de origen las entregas intracomunitarias de bienes, siempre y cuando el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del impuesto en otro Estado miembro y los bienes sean expedidos o transportados efectivamente al territorio de este último. Se trata de una exención plena, igual que la aplicada a las entregas de bienes destinados a la exportación a países terceros, puesto que no priva al transmitente del derecho a deducir las cuotas soportadas al adquirir los bienes exentos en una fase previa del proceso de producción y distribución. No es necesario, por ende, reconocerle un derecho específico de devolución, ya que la recuperación del impuesto satisfecho por repercusión de su proveedor se produce vía deducción en sus declaraciones-liquidaciones.

Paralelamente, el comprador u operador intracomunitario quedará obligado a pagar el IVA en el Estado de llegada de las mercancías. Lo hará declarando la correspondiente adquisición intracomunitaria de bienes, uno de los tres hechos imponible del tributo, y aplicando el tipo vigente en su territorio>>.

- e) Los derechos compensatorios o antisubvención que al igual que los derechos del AAC o los derechos *antidumping*, constituyen un recurso propio de las Comunidades Europeas.
- f) Los derechos de importación en el sector de los cereales, que, como los anteriores, constituyen un recurso propio de la UE.
- g) Los derechos adicionales de importación de determinados productos del sector del azúcar, que, como los anteriores, constituyen un recurso propio de la UE.
- h) Los derechos de aduana adicionales sobre importaciones de determinados productos originarios de EEUU, que, como los anteriores, constituyen un recurso propio de la UE.
- i) Las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, que, en la medida en que aún subsistan, constituyen recursos era del país comunitario que las mantenga en vigor.

III. CONSIDERACIONES PRELIMINARES: LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS IMPORTACIONES DE BIENES

La adhesión a las Comunidades con efectos de 1 de enero de 1986 obligó a aprobar la Ley 45/1985⁸⁵³ (paralela a la primera Ley del IVA⁸⁵⁴), a partir de la

⁸⁵³ Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales (RCL 1985\3020), derogada por disposiciones derogatorias primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (RCL 1992\2787) al establecer en su apartado primero que << Sin perjuicio de lo establecido en las disposiciones transitorias de esta Ley, a su entrada en vigor quedarán derogadas

cual desapareció el gravamen específico sobre las bebidas refrescantes y el uso del teléfono, quedando tales consumos sometidos exclusivamente al IVA. Al mismo tiempo, y de acuerdo con lo previsto en las Directivas Comunitarias, se estableció la compatibilidad de los impuestos especiales con el nuevo impuesto general sobre el consumo, es decir con el IVA, pasando además el impuesto especial a computarse dentro de la base imponible del IVA, lo que es lógico ya que el producto sacado a consumo (y que por tanto se ha pagado el impuesto especial) tiene incorporado un mayor valor añadido que el producto que está todavía en la fábrica o depósito; al igual, por ejemplo, que el producto transportado al punto de venta tiene un mayor valor añadido que el producto antes del transporte⁸⁵⁵.

El objeto del presente trabajo, va a tratar de versar sobre la consideración de las operaciones asimiladas a las importaciones y sus implicaciones, especialmente aquellas recogidas en el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA.

todas las disposiciones que se opongan a lo dispuesto en ella y, en particular, la Ley 45/ 1985, de 23 de diciembre (RCL 1985, 3020) , de Impuestos Especiales>>.

⁸⁵⁴ La 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1985 (RCL 1985\1984). Sobre la derogación de la Ley del IVA de 1985 establece la disposición derogatoria primera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1992 (RCL 1992\2786): <<A la entrada en vigor de esta Ley, quedarán derogadas las disposiciones que a continuación se relacionan, sin perjuicio del derecho de la Administración a exigir las deudas tributarias devengadas con anterioridad a aquella fecha o del reconocimiento de aquellos derechos exigibles conforme a las mismas:

1ª La Ley 30/ 1985, de 2 de agosto (RCL 1985, 1984 y 2463), del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]>>.

⁸⁵⁵ DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...*cit., p.346.

Se considerarán asimiladas a las importaciones de bienes, de acuerdo con el art. 19 de la Ley del IVA:

1º El incumplimiento de los requisitos determinantes de la afectación a la navegación marítima internacional de los buques que se hubiesen beneficiado de exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado uno, número 1º, 26, apartado uno, y 27, número 2º, de esta Ley.

2º La no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de los buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto.

3º El incumplimiento de los requisitos que determinan la dedicación esencial a la navegación aérea internacional de las compañías que realicen actividades comerciales, en relación con las aeronaves cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado cuatro, 26, apartado uno, y 27, número 3º.

4º Las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los artículos 22, apartados ocho y nueve, 26, en su relación con el artículo anterior, y 60 y 61 de esta Ley.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el adquirente expida o transporte inmediata y definitivamente dichos bienes fuera del territorio de la Comunidad.

5º Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 [zonas francas o depósitos francos] o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24⁸⁵⁶ de esta

⁸⁵⁶ El art. 24 de la Ley del IVA regula las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales y establece que:

<<Uno. Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

- a) Los destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y del régimen de transformación en Aduana, así como de los que estén vinculados a dichos regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo.
- b) Los que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo.
- c) Los comprendidos en el artículo 18, apartado uno, número 2º que se encuentren al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del procedimiento de tránsito comunitario interno.
- d) Los destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen.
- e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de **depósito distinto del aduanero** y de los que estén vinculados a dicho régimen.

2º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas descritas en el número anterior.

3º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las siguientes operaciones y bienes:

- a) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo.
- b) Las importaciones de los bienes comprendidos en el artículo 18, apartado uno, número 2º, que se coloquen al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del tránsito comunitario interno.
- c) Las importaciones de bienes que se vinculen a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y al de transformación en Aduana.
- d) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito aduanero.
- e) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de importación temporal con exención total.

Ley de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

Por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, no constituirá operación asimilada a las importaciones las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los siguientes bienes: estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (códigos NC ex 811291 y ex 811299),

f) Las importaciones de bienes que se vinculen a un régimen de depósito distinto del aduanero exentas conforme al artículo 65 de la Ley.

g) Los bienes vinculados a los regímenes descritos en las letras a), b), c), d) y f) anteriores.

Dos. Los regímenes a que se refiere el apartado anterior son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación.

El régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autorizará respecto de los bienes que queden excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

El régimen fiscal de importación temporal se autorizará respecto de los bienes procedentes de los territorios comprendidos en el artículo 3, apartado dos, número 1º, letra b) de esta Ley, cuya importación temporal se beneficie de exención total de derechos de importación o se beneficiaría de dicha exención si los bienes procediesen de terceros países.

A los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en el anexo de la misma.

Tres. Las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.

Cuatro. Las prestaciones de servicios exentas por aplicación del apartado uno no comprenderán las que gocen de exención en virtud del artículo 20 de esta Ley>>.

plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100). En estos casos, la salida de las áreas o el abandono de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del impuesto en los términos establecidos en el apartado sexto del anexo de la Ley del IVA⁸⁵⁷.

Este párrafo 2º del apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA fue añadido por art. Único.1 de Real Decreto-Ley 14/1997, de 29 de agosto (RCL\1997\2157)⁸⁵⁸. La

⁸⁵⁷ Vid. sobre Consulta relativa a la compra de estaño y otros metales encontrándose los bienes en régimen de depósito distinto del aduanero Consulta a la DGT núm. 2333/2008 de 10 diciembre (JT 2009\422).

⁸⁵⁸ En el caso de liquidación del impuesto en los casos comprendidos en el artículo 19, número 5º, párrafo segundo, de esta Ley el procedimiento a seguir es el siguiente:

Como establece el Anexo Sexto de la Ley del IVA, <<La liquidación del impuesto en los casos comprendidos en el artículo 19, número 5º, párrafo segundo de esta Ley, se ajustará a las siguientes normas:

1º Cuando los bienes salgan de las áreas o abandonen los regímenes comprendidos en los artículos 23 y 24 se producirá la obligación de liquidar el impuesto correspondiente a las operaciones que se hubiesen

beneficiado previamente de la exención por su entrada en las áreas o vinculación a los regímenes indicados, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Si los bienes hubiesen sido objeto de una o varias entregas exentas previas, el impuesto a ingresar será el que hubiere correspondido a la última entrega exenta efectuada.
- b) Si los bienes hubiesen sido objeto de una adquisición intracomunitaria exenta por haberse introducido en las áreas o vinculado a los regímenes indicados y no hubiesen sido objeto de una posterior entrega exenta, el impuesto a ingresar será el que hubiere correspondido a aquella operación de no haberse beneficiado de la exención.
- c) Si los bienes hubiesen sido objeto de operaciones exentas realizadas con posterioridad a las indicadas en las letras a) o b) anteriores o no se hubiesen realizado estas últimas operaciones, el impuesto a ingresar será el que, en su caso, resulte de lo dispuesto en dichas letras, incrementado en el que hubiere correspondido a las citadas operaciones posteriores exentas.

justificación de esta adición al apartado 5º del artículo 19 de la Ley del IVA se recoge en la Exposición de Motivos del mencionado Real Decreto-Ley de la siguiente en el siguiente tenor literal:

<<La vigente Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido define como operaciones asimiladas a las importaciones a aquellas por las que se produce la ultimación o el abandono de los regímenes aduaneros⁸⁵⁹ o fiscales, creándose así el hecho

d) Si los bienes hubiesen sido objeto de una importación exenta por haberse vinculado al régimen de depósito distinto de los aduaneros y hubiesen sido objeto de operaciones exentas realizadas con posterioridad a dicha

importación, el impuesto a ingresar será el que hubiera correspondido a la citada importación de no haberse

beneficiado de la exención, incrementado en el correspondiente a las citadas operaciones exentas.

2º La persona obligada a la liquidación e ingreso de las cuotas correspondientes a la salida de las áreas o abandono de los regímenes mencionados será el propietario de los bienes en ese momento, que tendrá la condición de sujeto pasivo y deberá presentar la declaración-liquidación relativa a las operaciones a que se refiere el artículo 167, apartado uno, de esta Ley.

El obligado a ingresar las cuotas indicadas podrá deducirlas de acuerdo con lo previsto en la Ley para los supuestos contemplados en su artículo 84, apartado uno, número 2º.

Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que resulten ser sujetos pasivos del mismo, de acuerdo con lo dispuesto en este número, podrán deducir las cuotas liquidadas por esta causa en las mismas condiciones y forma que los establecidos en dicho territorio.

3º Los titulares de las áreas o depósitos a que se refiere este precepto serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria que corresponda, según lo dispuesto en los números anteriores de este apartado sexto, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto>>.

⁸⁵⁹ El CAC indica en su artículo 210 que las mercancías podrán incluirse en cualquiera de las siguientes categorías de regímenes especiales:

- a) el tránsito, que incluirá el tránsito interno y el tránsito externo;
- b) el depósito, que incluirá el depósito aduanero y las zonas francas;
- c) destinos especiales, que incluirán la importación temporal y el destino final;
- d) el perfeccionamiento, que incluirá el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.

imponible que permite la exigencia del Impuesto cuyo ingreso estaba suspendido mientras los bienes permanecían al amparo de los mencionados regímenes y facilita a la Administración tributaria el ejercicio de un control más eficaz y directo de dichas operaciones.

Sin embargo, la necesidad de favorecer el asentamiento de operadores extranjeros que negocian con materias primas que cotizan en las bolsas extranjeras y que las introducen en nuestro país al amparo de los regímenes suspensivos, obligan a buscar otras soluciones que, sin menoscabo de los intereses del Tesoro, eviten los costes financieros que terminarían por expulsar a esos operadores de nuestro territorio y dañarían la economía nacional.

Este es el objetivo de la modificación del artículo 19.5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, para excluir determinadas operaciones del concepto de operaciones asimiladas a las importaciones, y de la modificación del punto quinto de su anexo, que establece nuevas fórmulas para liquidar el Impuesto correspondiente a las mencionadas operaciones, más cercanas a las utilizadas en casos similares en otros Estados miembros de la Comunidad Europea>>.

IV. IMPORTACIÓN DE BIENES

A. Naturaleza y hecho imponible importación de bienes

El art. 1 de la Ley del IVA, en relación con la naturaleza del impuesto, establece que el IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo.

Como es sabido, con carácter general el IVA grava las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes⁸⁶⁰.

No obstante, la liquidación del tributo⁸⁶¹ no se produce con la realización del hecho imponible, sino conjuntamente en relación con todos los hechos imponibles realizados durante un determinado periodo (un mes, en caso de las grandes empresas o si se opta por este plazo, o tres meses, con carácter general) por lo que se trata de un impuesto instantáneo de liquidación periódica. No hay por tanto, periodo impositivo, pero sí periodos de liquidación⁸⁶²

El art. 17 de la Ley del IVA viene a abundar acotando el hecho imponible importación sobre lo ya establecido en el art. 1 de la LIVA al indicar que están sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

B. Concepto de importación de bienes

⁸⁶⁰ Vid. con carácter general sobre las operaciones de importación en el IVA, CALVO VÉRGEZ, J., *La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa*, Aranzadi, 2007, pp. 17-32.

⁸⁶¹ Vid. epígrafe << Liquidación y pago del impuesto>> (§V. J).

⁸⁶² DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...cit.*, p. 268-269.

Establece el art. 18 Uno 1º de la Ley del IVA que se considera importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea⁸⁶³ o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

El apartado Uno 2º del art. 18 de la Ley del IVA se refiere a que también se considera importación de bienes <<La entrada en el interior del país⁸⁶⁴ de un bien

⁸⁶³ Transcribimos los mencionados artículos relativos a la libre circulación de mercancías del Tratado de 25 de marzo 1957, constitutivo de la Comunidad Económica Europea (LCEur 1986\8).

<<Artículo 9. 1. La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.

2. Las disposiciones de la Sección primera del Capítulo 1 y las del Capítulo 2 del presente Título se aplicarán a los productos originarios de los Estados miembros y a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros>>.

<<Artículo 10. 1. Se considerarán en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se hayan cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos.

2. La Comisión, antes de finalizar el primer año a partir de la entrada en vigor del presente Tratado, determinará los métodos de cooperación administrativa [...]>>.

Vid. sobre la cooperación administrativa en el IVA, GRAU RUIZ, M.A.; BLANCO DALMAU, A., *La cooperación administrativa en el IVA entre los Estados miembros de la Unión Europea*, en VV.AA, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp. 381-406.

⁸⁶⁴ Nótese, que la Ley en el artículo 3 que tratamos, recoge los conceptos <<Estado miembro>>, <<Territorio de un Estado miembro>> o <<interior del país>> como conceptos sinónimos.

procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior>>.

A efectos de la Ley del IVA el art. 3 Dos 1º de la Ley establece que el concepto de interior del país se recoge dentro del ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, que lo define para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

a) En la República Federal de Alemania, la isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

Forma por lo tanto parte de la <<Comunidad>> o del <<<territorio de la Comunidad>>, el conjunto de los territorios que constituyen el <<interior del país>> para cada Estado miembro⁸⁶⁵.

b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los Departamentos de Ultramar, y en la República Helénica, Monte Athos, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

En el caso España, no se consideran como <<Estado miembro>>, <<Territorio de un Estado miembro>> o <<interior del país>> Ceuta y Melilla en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera y Canarias en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios. Por

⁸⁶⁵ Vid. art. 3 Dos 3º de la Ley del IVA.

lo tanto, cabe señalar que Canarias es forma parte de la Unión Aduanera pero a efectos del IVA es un <<tercer país>>⁸⁶⁶.

Por lo tanto, de acuerdo con el apartado Uno del art. 18 de la Ley del IVA, se considera como importación de bienes la entrada en la Península o Baleares de bienes procedentes de territorios no incluidos en el ámbito de aplicación del IVA, como es el caso de Canarias, Ceuta y Melilla⁸⁶⁷.

No obstante, de acuerdo con el art. 18 Dos de la LIVA, la importación no se produce hasta que los bienes abandonen la zona exenta (puerto o depósito franco) o los regímenes aduaneros y fiscales que recoge el art. 24 de la Ley.

Esto es, cuando el bien se coloque desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto en las áreas exentas relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos⁸⁶⁸ o que se vinculen a los regímenes aduaneros y fiscales recogidos en el artículo 24 LIVA, con la excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación se produce cuando el bien salga de

⁸⁶⁶ En este sentido el art. 3 Dos 2º de la Ley del IVA establece que: cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país» son <<Territorio tercero>> y <<país tercero>>.

⁸⁶⁷ Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...*cit., p. 311.

⁸⁶⁸ A este respecto la Consulta a la DGT 484/2002 de 21 marzo (JUR 2002\175433) indica que es necesaria la declaración suscrita por el adquirente o destinatario de los bienes o servicios, para poder aplicar la exención relativa a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos. Esto es, <<los sujetos pasivos deben tener en su poder una declaración suscrita por el adquirente o destinatario de los servicios, en la que se ponga de manifiesto el destino o situación de los bienes, que justifique la exención>>.

las mencionadas áreas o abandone los regímenes comprendidos en el art. 24 de la Ley del IVA⁸⁶⁹.

⁸⁶⁹ El tenor literal del art. 24 de la Ley del IVA que regula las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales es el siguiente:

<<Uno. Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

a) Los destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y del régimen de transformación en Aduana, así como de los que estén vinculados a dichos regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo.

b) Los que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo.

c) Los comprendidos en el artículo 18, apartado uno, número 2º que se encuentren al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del procedimiento de tránsito comunitario interno.

d) Los destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen.

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

2º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas descritas en el número anterior.

3º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las siguientes operaciones y bienes:

a) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo.

b) Las importaciones de los bienes comprendidos en el artículo 18, apartado uno, número 2º, que se coloquen al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del tránsito comunitario interno.

c) Las importaciones de bienes que se vinculen a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y al de transformación en Aduana.

d) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito aduanero.

e) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de importación temporal con exención total.

f) Las importaciones de bienes que se vinculen a un régimen de depósito distinto del aduanero exentas conforme al art. 65 de esta Ley.

g) Los bienes vinculados a los regímenes descritos en las letras a), b), c), d) y f) anteriores.

Lo dispuesto en el párrafo anterior solo es de aplicación cuando los bienes se coloquen en las áreas o se vinculen a los regímenes indicados con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso; deben cumplir, por tanto, los preceptos de la legislación fiscal o aduanera que sean aplicables a cada supuesto concreto. El incumplimiento de dicha legislación determinará el hecho imponible importación de bienes.

Las zonas francas son determinadas partes del territorio aduanero de la Unión designadas por los Estados miembros⁸⁷⁰. Las zonas francas deben estar cercadas y

Dos. Los regímenes a que se refiere el apartado anterior son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación.

El régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autorizará respecto de los bienes que queden excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

El régimen fiscal de importación temporal se autorizará respecto de los bienes procedentes de los territorios comprendidos en el artículo 3, apartado dos, número 1º, letra b) de esta Ley, cuya importación temporal se beneficie de exención total de derechos de importación o se beneficiaría de dicha exención si los bienes procediesen de terceros países.

A los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en el anexo de la misma>>.

Tres. Las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.

Cuatro. Las prestaciones de servicios exentas por aplicación del apartado uno no comprenderán las que gocen de exención en virtud del artículo 20 de esta Ley>>.

Vid. en relación con el art. 24, apartado uno, número 3º, letra g) que declara exentas, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, entre otras operaciones, las prestaciones de servicios relacionados directamente con los bienes vinculados directamente al régimen de depósito distinto del aduanero las Consultas a la DGT 1652/2003 y 301/2002

⁸⁷⁰ Los propios Estados miembros son los fijarán el perímetro de cada zona franca y definirán los puntos de acceso y de salida, y deben comunicar a la Comisión información sobre las zonas francas en funcionamiento en sus respectivos territorios.

el perímetro y los puntos de acceso y de salida de las zonas francas debe estar sometido a vigilancia aduanera, pudiendo ser sometidos a controles aduaneros las personas, mercancías y los medios de transporte que entren en una zona franca o salgan de ella⁸⁷¹. Mientras permanezcan en una zona franca, las mercancías no pertenecientes a la Unión pueden ser despachadas a libre práctica o ser incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, de importación temporal⁸⁷² o de destino final⁸⁷³, en las condiciones establecidas para dichos regímenes⁸⁷⁴.

Las mercancías que salgan de una zona franca y se introduzcan en otra parte del territorio aduanero de la Unión o que se incluyan en un régimen aduanero se considerarán mercancías no pertenecientes a la Unión a menos que se demuestre su estatuto aduanero de mercancías de la Unión⁸⁷⁵.

⁸⁷¹ Vid. art. 243 CAU.

⁸⁷² Vid. al respecto art. 250-253 CAU.

⁸⁷³ Vid. al respecto art. 254 CAU. De acuerdo con el mencionado artículo en el régimen de destino final, las mercancías pueden ser despachadas a libre práctica con exención de derechos o con un tipo reducido de derechos atendiendo a su destino especial.

La vigilancia aduanera en el marco del régimen de destino final finalizará en cualquiera de los supuestos siguientes:

- a) que las mercancías se hayan destinado a los fines establecidos para la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos;
- b) que las mercancías hayan salido del territorio aduanero de la Unión o se hayan destruido o abandonado en beneficio del Estado;
- c) que las mercancías se hayan destinado a fines distintos de los establecidos para la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos y se hayan abonado los derechos de importación aplicables.

⁸⁷⁴ Vid. art. 247 CAU.

⁸⁷⁵ Vid. art. 249 CAU. El apartado 2 del mencionado artículo 249 CAU establece <<No obstante, a los efectos de la aplicación de los derechos de exportación y de las licencias de exportación, así

Cualquier construcción de un inmueble en una zona franca está supeditada a una autorización previa de las autoridades aduaneras. Las autoridades aduaneras podrán imponer determinadas prohibiciones o restricciones respecto de las actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías a que se refieran tales actividades o de las necesidades de la vigilancia aduanera y de los requisitos en materia de seguridad y protección⁸⁷⁶.

Las mercancías de la Unión –que no se consideran incluidas en régimen de zona franca– pueden ser introducidas, almacenadas, trasladadas, utilizadas, transformadas o consumidas en una zona franca⁸⁷⁷.

Por su parte, cabe señalar en este sentido que el régimen de depósito distinto del aduanero no es incardinable en el concepto de importación de bienes *stricto sensu*⁸⁷⁸, ya que como establece el apartado 5º del art. 19 se asimilan a las importaciones las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto[...].

como de las medidas de control de exportaciones en el marco de la política comercial o agrícola común, dichas mercancías serán consideradas mercancías de la Unión, a menos que se establezca que no tienen el estatuto aduanero de mercancías de la Unión>>.

⁸⁷⁶ Vid. art. 244 CAU.

⁸⁷⁷ Vid. art. 246 CAU.

⁸⁷⁸ Vid. § B *infra*.

Es por ello, que podríamos indicar en este sentido que en el régimen de depósito distinto del aduanero, por su parte, no se produce una exención del impuesto, simplemente no se produce el devengo del mismo, con carácter general, hasta la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal.

Como indica GASCÓN en relación con el art. 18 LIVA, la Ley establece que la entrada de bienes en el territorio de aplicación del impuesto no produce hecho imponible importación, cuando los bienes se coloquen en las citadas áreas exentas del art 23 de la Ley, o se vinculen a los citados regímenes del art. 24 de la Ley, produciéndose la importación cuando los bienes salen de las áreas o abandonan los regímenes. Por ejemplo, si una mercancía llega a Cádiz y se introduce en la zona franca de Cádiz, no se produce el hecho imponible importación. Será cuando salga la mercancía de la zona franca, cuando se produce el hecho imponible⁸⁷⁹.

Finalmente, en relación con las mercancías comunitarias, establece el art. 5.23 del Código Aduanero Comunitario que establece el código aduanero de la Unión, aprobado por Reglamento (UE) 952/2013, de 9 octubre⁸⁸⁰ se entiende por

⁸⁷⁹ GASCÓN ORIVE, A., *El IVA y el comercio internacional*, 3ª ed., Dijusa, 2009, p.161.

⁸⁸⁰ Nótese como establece la EM (15) del Código Aduanero de la Unión tiene entre sus finalidades << La facilitación del comercio legítimo y la lucha contra el fraude exigen adoptar unos regímenes aduaneros y unos procedimientos simples, rápidos y uniformes. Por tanto, de conformidad con la Comunicación de la Comisión de 24 de julio de 2003 titulada «Un entorno simplificado y sin soporte de papel para el comercio y las aduanas», es oportuno simplificar la legislación aduanera para posibilitar el uso de las tecnologías e instrumentos modernos y para favorecer la aplicación uniforme de esa legislación y enfoques actualizados de control aduanero, contribuyendo así a sentar las bases de unos procedimientos de despacho sencillos y eficaces. Los regímenes aduaneros deben fusionarse o alinearse, y su número reducirse al que esté económicamente justificado, a fin de aumentar con ello la competitividad de las empresas>>.

mercancía comunitaria o como se recoge en el artículo citado <<mercancías de la Unión>> las mercancías que respondan a alguno de los criterios siguientes:

- a) se obtengan enteramente en el territorio aduanero de la Unión y no incorporen ninguna mercancía importada de países o territorios situados fuera del territorio aduanero de aquella;
- b) se introduzcan en el territorio aduanero de la Unión procedentes de países o territorios situados fuera de dicho territorio y se despachen a libre práctica;
- c) se obtengan o produzcan en el territorio aduanero de la Unión solo con las mercancías a las que se refiere la letra b) o con mercancías que respondan a los criterios indicados en las letras a) y b)⁸⁸¹.

Cabría por lo tanto resaltar de acuerdo con el art. 5.23 de CAC transcrito, que tienen el estatuto de mercancías comunitarias tanto las que se obtengan o produzcan en un Estado miembro como las originarias de países terceros y una vez introducidas en el territorio aduanero de la Unión se despachen a libre práctica; esto se hayan cumplido respecto de dichas mercancías en el Estado miembro en el cual se introduzcan, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana⁸⁸² y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente

⁸⁸¹ A *sensu contrario* el apartado 24 del art. 5 del Código Aduanero Comunitario que establece el código aduanero de la Unión, aprobado por Reglamento (UE) 952/2013, de 9 octubre define las mercancías no comunitarias o <<mercancías no pertenecientes a la Unión>> como las <<no recogidas en el punto 23 o que hayan perdido su estatuto aduanero de mercancías de la Unión>>.

⁸⁸² Vid. al respecto, CASANA MERINO, F., *La gestión e inspección en los impuestos aduaneros*, Quincena fiscal, nº 7, 2012(consultado en www.westlaw.es); *Id.*, *Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar*, Quincena fiscal, nº 8, 2013(consultado en www.westlaw.es)

exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos.

C. El hecho imponible importación *stricto sensu*

En el supuesto de importaciones de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, la posterior salida de fábrica de los bienes no constituye un hecho imponible asimilado a la importación, sino que la importación se ha producido anteriormente (con la entrada en el interior del país de un bien que no esté en libre práctica en otro Estado miembro); lo que ocurre es, simplemente, que el devengo de dicha importación originaria se retrasa hasta la salida de fábrica, según expresamente dispone el párrafo segundo del art. 77, uno, de la Ley del IVA⁸⁸³.

Indica SOLANA VILLAMOR que en entre las operaciones exentas no se encuentran las importaciones *stricto sensu*, por lo que si unos bienes importados se vinculan directamente desde la Aduana al régimen de depósito distinto del aduanero, tal importación estará exenta del IVA en virtud de lo establecido en el artículo 65 de la Ley del IVA⁸⁸⁴, pero el abandono del régimen de depósito

⁸⁸³ FALCÓN Y TELLA, F., *El IVA asimilado a la importación...cit.*, p.23. Dicho en otros términos, en palabras del autor, <<se trata de una importación (la importación originaria), pero con un devengo distinto al establecido con carácter general para las demás importaciones; devengo especial del IVA importación establecido por la Ley de este tributo precisamente por haberse vinculado los bienes al régimen suspensivo de impuestos especiales>>.

⁸⁸⁴ Como se indica en la Consulta a la DGT V1497/13 de 29 abril (JUR 2013\184660), en relación con el depósito distinto del aduanero, la vinculación de mercancías al régimen desde la entrada en el territorio de aplicación del Impuesto determinará la exención de la importación, tal como se establece en el artículo 65 de la Ley del Impuesto:

<<Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto

distinto del aduanero, como es lógico, no constituirá hecho imponible del impuesto⁸⁸⁵ como operación asimilada a la importación⁸⁸⁶.

En este sentido establece el mencionado art. 65 de la Ley del IVA que estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones.

Como señala FALCÓN obsérvese que el art 19.5º de la Ley del IVA sólo menciona los bienes que han sido objeto de una entrega o una adquisición intracomunitaria anterior, y no los bienes originariamente importados, respecto a los cuales la salida del depósito constituye una verdadera y propia importación; o más precisamente, supone el “devengo” de la importación originaria. En efecto, según el art. 65 de la Ley 37/1992, están exentas del IVA las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación. Pese al tenor literal del art. 65 de la Ley, en estos casos no existe propiamente, en principio, una exención de la importación originaria (y gravamen de la posterior salida de fábrica como hecho “asimilado a

del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones>>.

⁸⁸⁵ Nótese que el art. 19 5º se refiere a la <<entrega o adquisición intracomunitaria>>, no así a la importación.

⁸⁸⁶ Cfr. SOLANA VILLAMOR, F., *El IVA en las operaciones asimiladas a importaciones...*cit. p. 66.

la importación”), sino un retraso en el devengo de la importación, que sigue gravándose como tal⁸⁸⁷.

Sobre las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente cabe remitirse al art. 20 del Reglamento del IVA relativo a las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero. Su tenor literal es el siguiente:

<< La exención de las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de las legislaciones aduanera y fiscal que sean aplicables.

2º Que los bienes permanezcan vinculados al mencionado régimen en las condiciones previstas por la legislación fiscal.

3º Que los bienes vinculados a dicho régimen no sean consumidos ni utilizados en ellos>>.

Sobre las exenciones de los arts. 23 [zonas francas y depósitos francos] y 24 [régímenes aduaneros y fiscales] de la Ley del IVA, indica SOLANA VILLAMOR que estas exenciones solamente se refieren a las entregas, las adquisiciones intracomunitarias y prestaciones de servicios, pero no a las importaciones. Ello es lógico-como opina el autor-, puesto que, la entrada en el territorio de aplicación del impuesto de mercancías no comunitarias que se introducen en las áreas exentas o que se vinculan a los regímenes aduaneros

⁸⁸⁷ Cfr. FALCÓN Y TELLA, F., *El IVA asimilado a la importación...cit.*, pp.22-23.

suspensivos no constituye una operación de importación, hasta que los bienes salgan de las mencionadas áreas o abandonen los citados regímenes. Por consiguiente, dicha salida o desvinculación no determina una operación asimilada a importación, sino una importación⁸⁸⁸.

En este mismo sentido, a nuestro juicio acertadamente, también se pronuncia la Resolución de 18 de junio 2003 del Departamento Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT que dicta instrucciones de funcionamiento de los depósitos aduaneros y distintos de los aduaneros (RCL 2003\2037) al señalar en su apartado 3.4 que:

<< [...] La ultimación del régimen constituirá, a los efectos del Impuesto sobre el IVA, una operación asimilada a la importación en los supuestos previstos en el primer párrafo del artículo 19.5º de la Ley 37/1992. [...] No obstante, cuando las mercancías que abandonen el mencionado régimen se hayan beneficiado de la exención del IVA contemplada en el artículo 65 de la Ley⁸⁸⁹, sin que medie una nueva entrega o prestación de servicios exenta con anterioridad a la ultimación, con el abandono surgirá la obligación de liquidar e ingresar el Impuesto devengado con ocasión de la importación, en virtud de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 77. Uno de la Ley, mediante la formalización de la oportuna liquidación practicada por la oficina de control>>.

Por ejemplo, el traslado del material que se encuentra en régimen de depósito distinto del aduanero (DDA) a las instalaciones de unos astilleros donde se construye un buque, determina la ultimación vinculación del régimen de los

⁸⁸⁸ SOLANA VILLAMOR, F., *El IVA en las operaciones asimiladas a importaciones...*cit. p. 48.

⁸⁸⁹ El mencionado artículo regula los supuestos de importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del Aduanero.

bienes que se van a incorporar al buque, y consiguientemente dará lugar a una operación asimilada a la importación⁸⁹⁰.

De acuerdo con el art. 77 Uno de la LIVA en las importaciones de bienes en el particular supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen⁸⁹¹.

⁸⁹⁰ Cfr. Consulta DGT 2457/2007 de 16 noviembre (JUR 2008\2606). Señala la citada consulta al respecto que << No tendría lugar la operación asimilada a la importación en el supuesto que el traslado del material tuviera por objeto incorporar las mercancías a su vinculación o utilización en los regímenes o procesos efectuados al amparo de los regímenes que se contemplan en los artículos 23 y- 24 de la Ley 37/1992, en particular y refiriéndonos a las operaciones consultadas el traslado de las mercancías dentro de las instalaciones de la consultante, no determinaría el devengo de la operación asimilada siempre que fueran a ser incorporadas a procesos dentro de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo en las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido y la normativa aduanera

Esta interpretación es acorde con la doctrina reiterada de este Centro Directivo, que ha señalado, entre otras, en las contestaciones N° 774-98 y N° 1950-03, de 6 de mayo de 1998 y de 20 de noviembre de 2003, respectivamente, que cuando los bienes introducidos en un depósito aduanero o vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros abandonan los mencionados depósitos como consecuencia de una entrega con destino a países terceros o a otros Estados miembros de la Comunidad, "debe entenderse que no se produce el hecho imponible importación en la medida en que se realizan las referidas entregas, por cuanto que la salida del depósito no puede calificarse simultáneamente de importación y de exportación o de entrega con destino a otros Estados miembros de la Comunidad Europea, debiendo prevalecer esta última calificación que responde al destino real de los bienes">>.

⁸⁹¹ Cfr. este art. 77 Uno párr.2° LIVA con el art. 65 de la LIVA. La finalidad última de ambos artículos, a nuestro juicio, es la misma.

V. IVA ASIMILADO A LA IMPORTACIÓN

A. Origen y naturaleza jurídica del denominado IVA asimilado a la importación

La Ley del IVA inventa un nuevo hecho imponible (la salida de la fábrica o depósito fiscal), que se grava como una operación asimilada a la importación, conforme a las reglas de esta, que atienden al coste o valor de mercado, y no al precio, y que exigen una declaración a la Aduana. Se aplica el IVA, por tanto, al salir del depósito (en concepto de IVA asimilado), y también con ocasión de la puesta a disposición del bien (en concepto de entrega de bienes). Lógicamente, el IVA asimilado es al mismo tiempo un IVA devengado y soportado, por lo que es deducible⁸⁹². Y si dicho IVA se revisa por la Aduana, ha de hacerlo necesariamente en la doble vertiente. Pero aun así, no deja de ser criticable que al pasar la puerta de la fábrica o depósito fiscal, el IVA se aplique dos veces, por la salida y por la entrega que motiva esa salida, con una base imponible distinta, y ante Administraciones distintas⁸⁹³.

Tal y como establece la STS de 7 marzo 2011 (RJ 2011\1987), el marco jurídico que rige la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido asimilado a la importación en el régimen de depósito distinto del aduanero está presidido por la Sexta Directiva, cuyo artículo 16, dedicado a las exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes, dispensa del

⁸⁹² Vid. sobre este particular, FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *STS de 12 de Enero de 2012: productos petrolíferos e IVA asimilado a la importación*, Quincena fiscal, nº 4, 2013, pp. 143-166.

⁸⁹³ Vid. en este sentido MARTÍN QUERALT, J., *Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación*, Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, nº. 208, 2008, pp. 4-9.

tributo, en su apartado 1 , letra A, a las importaciones de bienes destinados a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero. Esta previsión comunitaria fue traspuesta a nuestro ordenamiento interno en el artículo 24.Uno.1º .e) de la Ley 37/1992 que establece que <<están exentas del impuesto las entregas de los bienes destinados a ser vinculados⁸⁹⁴ a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen>>.

La Sexta Directiva del IVA, de 17 de mayo de 1977 (Directiva 388/1977), reguló en el artículo 16 determinadas <<exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes>>.

Al respecto establecía en dicho artículo que los Estados miembros estaban facultados, a reserva de la consulta prevista en el artículo 29 de la Sexta Directiva, para adoptar medidas especiales a fin de que no queden sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido determinadas operaciones, <<a condición de que no estén dirigidas a una utilización y/o a un consumo finales y de que la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido, percibido en el momento del consumo, se corresponda con la cuantía del impuesto que debería haberse percibido si cada una de esas operaciones hubiera sido gravadas en la importación o en el interior del país>>.

Como dispuso el apartado 1 del artículo 16 de la Sexta Directiva del IVA, se permitía la exención del impuesto a las entregas de bienes destinados a ser depositados en un régimen de depósito distinto del aduanero⁸⁹⁵.

⁸⁹⁴ Los bienes <<destinados a ser vinculados al régimen suspensivo>>, a nuestro juicio, aquellos que como por ejemplo la uva todavía no son productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, pero van a serlo. Este sería, por ejemplo, el caso del vino.

⁸⁹⁵ El art. 16 de la Sexta Directiva, permitía que las siguientes operaciones o alguna de ellas quedasen exentas de IVA, con las condiciones y requisitos expresada en el apartado uno del mismo artículo. Así el mencionado artículo 16 establecía que:

<<Artículo 16. Exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias, los Estados miembros estarán facultados, a reserva de la consulta prevista en el artículo 29, para adoptar medidas especiales a fin de que no queden sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones siguientes, o alguna de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización y/o a un consumo finales y de que la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido, percibido en el momento del consumo, se corresponda con la cuantía del impuesto que debería haberse percibido si cada una de esas operaciones hubiera sido gravada en la importación o en el interior del país:

A. las importaciones de bienes destinados a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero:

a) ser conducidos a la Aduana y depositados, llegado el caso, en depósito provisional, con arreglo a la

Directiva 68/312/CEE (DO n.º L 194 de 6.8.1968, p. 13);

b) ser depositados en régimen de zona franca, con arreglo a la Directiva 69/75/CEE (DO n.º L 58 de 8.3.1969, p. 11);

c) ser depositados en régimen de depósito aduanero con arreglo a la Directiva 69/74/CEE (DO n.º L 58 de

8.3.1969, p. 7);

d) ser admitidos en las aguas y los lagos enunciados en el artículo 4 del Reglamento (CEE) n.º 1496/68 (DO n.º L 238 de 28.9.1968, p. 1);

e) ser depositados en un régimen de depósito que no sea el aduanero o en régimen de perfeccionamiento

activo;

B. las entregas de bienes destinados a ser:

a) conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en depósito temporal;

b) colocados en una zona franca o en un depósito franco;

c) colocados bajo régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento activo;

d) admitidos en el mar territorial para:

- incorporarlos a plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento, o para unir dichas plataformas de perforación o de explotación al continente;

- el avituallamiento de plataformas de perforación o de explotación;

e) colocados bajo un régimen de depósito distinto del aduanero;

Los lugares contemplados en las letras a), b), c) y d) serán los definidos por las disposiciones aduaneras

El art. 16 de la Sexta Directiva permitía la potencial exención, en definitiva, además de las <<importaciones de bienes destinadas a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero>> (art. 16.1 A), también las entregas de bienes destinadas a ser <<colocados bajo un régimen de depósito distinto del aduanero>> (art. 16. 1B) e)).

La adquisición intracomunitaria en principio estaría gravada pero no lo está, porque se aplica el régimen de depósito distinto del aduanero, que contiene una exención de la adquisición y por contra, pero sin base en la Directiva, un hecho imponible adicional: el IVA asimilado (a la importación).

La Sexta Directiva, en su artículo 16 relativo a las exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes, dispensa del IVA, en su apartado 1, letra A establece que <<las importaciones de bienes destinados a ser colocados en

comunitarias vigentes;

C. Las prestaciones de servicios inherentes a las entregas de bienes a que se refiere la parte B;

D. las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en los lugares enumerados en la parte B, mientras se mantengan las situaciones citadas en la misma;

E. las entregas:

- de los bienes contemplados en el artículo 7, apartado 1, letra a), siempre que se mantengan los regímenes de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo;

- de los bienes contemplados en el artículo 7, apartado 1, letra b), siempre que se mantenga el procedimiento de tránsito comunitario interno previsto en el artículo 33bis, así como las prestaciones de servicios relacionadas con dichas entregas.

2. Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29 los Estados miembros estarán facultados para eximir las importaciones y las entregas de bienes destinados a un sujeto pasivo con objeto de ser exportados tal como se hallen o después de ser transformados, así como las prestaciones de servicios correspondientes a la actividad exportadora de dicho sujeto, con un límite máximo igual a la cuantía de las exportaciones por él realizadas en el curso de los doce meses anteriores.

3. La Comisión someterá al Consejo, dentro del plazo más breve posible, propuestas relativas a las modalidades comunes de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones enunciadas en los apartados 1 y 2>>.

un régimen de depósito distinto del aduanero>> y en su apartado 1, letra B, subapartado e) <<las entregas de bienes destinadas a ser colocados bajo un régimen de depósito distinto del aduanero>>. Como hemos, señalado estas previsiones comunitarias fueron traspuestas a nuestro ordenamiento interno, respectivamente, en el art. 24 Uno 2º f) y en el artículo 24.Uno.1º.e) de la Ley 37/1992.

Ahora bien, señala la STS de 7 marzo 2011 (RJ 2011\1835) <<la exención en cuestión es meramente temporal, opera mientras los productos afectados estén en ese especial régimen suspensivo, pues una vez que lo abandonan se produce el hecho imponible "importación de bienes" al que aluden los artículos 2.2 de la Sexta Directiva y 17 de la Ley 37/1992. Por ello, el artículo 19.5º de esta última norma considera operaciones asimiladas a las importaciones, para someterlas a tributación, las consistentes en el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de bienes cuya entrega o adquisición para ser vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención en el impuesto sobre el valor añadido>>.

Cabe concluir por tanto, que en materia de IVA, como ya hemos indicado el régimen de depósito distinto del aduanero, aunque fue efectivamente introducido en nuestro ordenamiento a través de la Ley 37/1992, aparece ya contemplado en la Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE, de 17 de mayo, que establece el sistema común de IVA: base imponible uniforme.

B. El hecho imponible del <<IVA asimilado a la importación>>

El hecho imponible del IVA asimilado a la importación⁸⁹⁶ —permítasenos llamarlo así— se produce siempre con la salida de fábrica o depósito fiscal de un producto

⁸⁹⁶ Vid. a propósito del IVA asimilado a la importación, GÓMEZ BARRERO, C., *Exigencia de intereses de demora en una regularización relativa al IVA asimilado a la importación aún cuando*

que ha sido objeto de una entrega anterior o de una adquisición intracomunitaria anterior que ha quedado exenta por haberse vinculado el bien al régimen de depósito distinto del aduanero (es decir, por haber entrado el bien-adquirido en el interior del país o en otro Estado miembro-en una fábrica o depósito fiscal)⁸⁹⁷.

En este sentido, conviene notar que la importación de un bien constituye hecho imponible del IVA, según lo establecido en los artículos 17 y 18 de su Ley reguladora. El apartado dos de este último precepto dispone, no obstante, que cuando un bien se vincule, desde su entrada en el territorio de aplicación del impuesto, a alguno de los regímenes comprendidos en el art. 24 (entre ellos el régimen de depósito distinto del aduanero), la importación se producirá cuando el bien abandone los regímenes indicados "con excepción del régimen de depósito distinto de los aduaneros". Ello supone, *a contrario sensu*, que cuando se trate de importaciones de productos objeto de los impuestos especiales que se destinen directamente desde la Aduana a una fábrica o depósito fiscal, en régimen suspensivo de impuestos especiales, se produce el hecho imponible del IVA desde el momento mismo de la importación (es decir, desde la entrada en el interior del país), sin que, por tanto, el hecho imponible del IVA importación deje de producirse por el hecho de vincularse los bienes al régimen suspensivo de impuestos especiales (y, en consecuencia, al régimen de depósito distinto del aduanero a efectos de IVA).

La posterior salida de fábrica de los bienes, en estos supuestos, no constituye, pues, un hecho imponible "asimilado a la importación", sino que la importación se ha producido anteriormente (con la entrada en el interior del país de un bien que no esté en libre práctica en otro Estado miembro); lo que ocurre es, simplemente, que el

no exista perjuicio para el Tesoro Público: resolución del TEAC de 23/07/2008, Anuario Fiscal 2009, La Ley 2009, pp.538-560.

⁸⁹⁷ FALCÓN Y TELLA, R., *El IVA asimilado a la importación...cit.,p.22.*

devengo de dicha importación originaria se retrasa hasta la salida de fábrica, según expresamente dispone el párrafo segundo del art. 77, uno, de la Ley del IVA⁸⁹⁸.

Ante el supuesto de la desaparición de mercancías en tiendas libres de impuestos, indica la Resolución del TEAC de 10 septiembre 1999 (JT 1999\1776) que por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido a la Importación y a los Impuestos Especiales, el artículo 77 de la Ley del IVA y el artículo 7 de la Ley de IIEE, determinan que en los supuestos de importación el devengo se produce en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, o lo que es lo mismo, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación; habiendo quedado fijado dicho momento, como se ha dicho en la fecha en la que se realizó el recuento de existencias. Y en lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido respecto a las mercancías nacionales que se hubieran introducido en régimen de depósito aduanero al amparo de lo establecido en el artículo 23 de la Ley del Impuesto ha de tenerse presente que, conforme al apartado 5 del artículo 19, en el momento en que se constata la desaparición de las mercancías, ésta se convierte en una operación asimilada a la importación y, en su consecuencia, conforme con el punto 2 de art. 77 se produce el devengo del

⁸⁹⁸ No entramos aquí en los problemas dogmáticos que plantea esta distinción entre hecho imponible y devengo en el IVA, distinción que por cierto también existe en los impuestos especiales. A nuestro juicio, la aparente contradicción que supone disociar el hecho imponible del devengo puede fácilmente superarse si por hecho imponible entendemos el *aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible*. Es decir, el hecho imponible, en su aspecto material, se realiza en un momento determinado (entrada en el interior del país, en el IVA, o fabricación, en impuestos especiales) pero jurídicamente dicho hecho se entiende producido en un momento distinto (a la salida de fábrica), pues el legislador es soberano para delimitar el hecho imponible en todos sus aspectos, y por tanto también para disociar el aspecto material del temporal. Este último puede, pues, fijarse por la Ley en un momento distinto a aquél en que materialmente -valga la redundancia- se ha realizado el aspecto material.

tributo, en el momento en que tengan lugar las circunstancias que se indican en el mencionado artículo 19, esto es, en el momento en que se produjo el abandono o salida del régimen por desaparición de la mercancía, y de no poderse determinar éste, en el momento en que se constata tal desaparición, es decir cuando se realiza el recuento.

Este argumento, indica el TS en la sentencia citada es aplicable al IVA asimilado a la importación de la mercancía sujeta a impuestos especiales introducida en depósito fiscal al amparo del régimen suspensivo de dichos impuestos, de acuerdo con lo establecido tanto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales.

El art. 19 de la Ley del IVA recoge de acuerdo con su rúbrica las operaciones asimiladas a las operaciones de bienes. Así, en el apartado 5º de dicho artículo se establece que <<se consideran asimiladas a las importaciones de bienes>>:

1. Las salidas de los bienes de determinadas áreas exentas

Las salidas de bienes de las siguientes áreas exentas:

- Las zonas francas.
- Los depósitos francos.
- Los locales autorizados para el depósito temporal.

- Las plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente.⁸⁹⁹.

El art. 23 Dos de la Ley del IVA se remite en relación con las zonas francas, depósitos francos y situaciones de depósito temporal a la legislación aduanera. Tanto su definición como la entrada y permanencia de las mercancías en las zonas y depósitos francos, así como su colocación en situación de depósito temporal, se deben ajustar a las normas y requisitos establecidos por dicha normativa.

a. Zonas Francas y depósitos francos⁹⁰⁰

En el Reglamento (CEE) 2913/1992, de 12 de octubre por el que se aprueba Código aduanero comunitario (LCEur 1992\3275) que fue derogado por el art. 286.2 del Reglamento (UE) 952/2013, de 9 de octubre por el que se establece el código aduanero de la Unión (LCEur 2013\1409), no hacía diferenciación entre las zonas francas y los depósitos francos. Al respecto el art. 166 del Reglamento (CEE) 2913/1992 establecía que:

<<Las zonas francas o depósitos francos son partes del territorio aduanero de la Comunidad o locales situados en ese territorio, separados, del resto del mismo, en los cuales:

⁸⁹⁹ Son las áreas recogidas en el art. 23 de la Ley del IVA, que regula las <<Exenciones relativas a zonas francas, depósitos francos, y otros depósitos>>.

⁹⁰⁰ Vid. sobre este particular el desarrollo reglamentario contenido en los artículos 799-840 del Reglamento (CEE) núm. 2454/1993, de 2 de julio, de aplicación del Código Aduanero Comunitario (LCEur 1993\3180).

a) se considerará que las mercancías no comunitarias, para la aplicación de los derechos de la importación y de las medidas de políticas comercial de importación, no se encuentran en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre que no se despachen a libre práctica, ni se incluyan en otro régimen aduanero, ni se utilicen o consuman en condiciones distintas de las establecidas en la normativa aduanera;

b) las mercancías comunitarias, para las que una regulación comunitaria específica lo prevea, se beneficiarán, en razón de su inclusión en zona franca o en depósito franco, de las medidas relacionadas en principio con la exportación de mercancías>>.

Además conforme al art. 171 del derogado CAC, con carácter general, se establecía que la duración de la estancia de las mercancías en las zonas francas o depósitos francos no tendrá límite⁹⁰¹.

El actual CAC por el que se establece el código aduanero de la Unión, solo hace referencia expresa en sus arts. 243 a 249 a las zonas francas. Al respecto indica que los Estados miembros podrán designar determinadas partes del territorio aduanero de la Unión como zonas francas. En las zonas francas está con carácter general autorizada cualquier actividad de tipo industrial, comercial o de prestación de servicios⁹⁰². El ejercicio de dichas actividades se supedita a su notificación

⁹⁰¹ Aunque para determinadas mercancías contempladas en la letra b) del art. 166, objeto de la política agrícola común, se podían establecer plazos específicos con arreglo al procedimiento del Comité.

⁹⁰² En este sentido el art. 246 del CAC establece que:

<< Artículo 246. Mercancías de la Unión en zonas francas

previa a las autoridades aduaneras. Las mismas, pueden imponer determinadas prohibiciones o restricciones respecto de las Actividades citadas, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías a que se refieran tales actividades o de las necesidades de la vigilancia aduanera y de los requisitos en materia de seguridad y protección.

Los Estados miembros fijarán el perímetro de cada zona franca y definirán los puntos de acceso y de salida de ella ya que las mismas están cercadas. Las personas, las mercancías y los medios de transporte que entren en una zona franca o salgan de ella son susceptibles de ser sometidas a vigilancia aduanera.

b. Depósito temporal

Como señala el art. 5.17 del CAC el depósito temporal es la situación en la que mercancías no pertenecientes a la Unión se almacenan temporalmente bajo vigilancia aduanera en el período entre su presentación en aduana y su inclusión en un régimen aduanero o su reexportación.

En este sentido tal y como establece el art. 149 del CAC relativo al fin del depósito temporal, las mercancías no pertenecientes a la Unión que se encuentren

-
1. Las mercancías de la Unión podrán ser introducidas, almacenadas, trasladadas, utilizadas, transformadas o consumidas en una zona franca. En tales casos, las mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de zona franca.
 2. Previa solicitud de la persona interesada, las autoridades aduaneras determinarán el estatuto aduanero de mercancías de la Unión cualquiera de las mercancías siguientes:
 - a) mercancías de la Unión que entren en una zona franca;
 - b) mercancías de la Unión que hayan sido objeto de operaciones de transformación dentro de una zona franca;
 - c) mercancías despachadas a libre práctica dentro de una zona franca>>.

en depósito temporal se deben incluir en un régimen aduanero o se deben reexportar antes de que transcurran 90 días desde su presentación en aduana, mientras tanto dichas mercancías estarán cubiertas por una declaración de depósito temporal.

c. Plataformas de perforación o de explotación

El artículo 291 del RA establece que la admisión de una mercancía despachada a libre práctica a un tratamiento arancelario favorable en razón de su destino especial estará supeditada a la concesión de una autorización por escrito a la persona que importe o haga importar la mercancía.

En este sentido el artículo 295 d) del RA, indica que se considera que las mercancías han sido afectadas al destino especial en cuestión cuando se trate de mercancías recogidas que hayan sido destinadas a determinadas categorías de buques o a plataformas de perforación o de explotación, respectivamente, para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación, armamento y equipamiento: en el momento de la cesión del buque o de la plataforma o de la entrega del buque o de la plataforma al propietario, después, en particular, del mantenimiento, reparación o transformación.

De acuerdo con el Título II A. 2 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 1001/2013 de la Comisión, de 4 de octubre de 2013, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n°2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común se suspende la percepción de los derechos de aduana en los productos que se destinen a ser incorporados a las plataformas de perforación o de explotación:

1) fijas instaladas dentro o fuera de las aguas territoriales de los Estados miembros,

2) flotantes o sumergibles para su construcción, reparación, mantenimiento o transformación, así como los productos destinados al equipamiento de estas plataformas.

Se consideraran de acuerdo con el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1001/2013 de la Comisión, destinados a ser incorporados a las plataformas de perforación o de explotación los productos, tales como los carburantes, lubricantes y los gases necesarios para el funcionamiento de las máquinas y aparatos que no estén permanentemente asignados a estas plataformas y no formen, por tanto, parte integrante de ellas y que se utilicen a bordo de las mismas para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento.

Es por la normativa indicada, que cabe señalar que la incorporación de los productos que se destinen a ser incorporados a las plataformas de perforación o de explotación presupone el despacho a libre práctica. En este sentido se debe entender, a nuestro juicio, el art. 23 Uno 2º de la Ley del IVA que indica que están exentas las entregas de bienes que sean conducidos al mar territorial para incorporarlos a plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente.

2. El abandono de los bienes que procedan de los siguientes regímenes aduaneros y fiscales⁹⁰³ comprendidos en el art. 24 de la Ley del IVA.

⁹⁰³ Son los regímenes comprendidos en el art. 24 de la Ley del IVA, que regula las <<Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales>>.

Este art. 24 de la Ley del IVA tiene lugar con cumplimiento de lo dispuesto en la Sección 1, Capítulo 10, Título IX de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (LCEur 2006, 3252), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo 155 de la Directiva 2006/112/CE dicha establece que <<Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias y previa consulta al Comité del IVA, los Estados miembros podrán adoptar medidas especiales a fin de eximir las operaciones contempladas en la presente sección, o algunas de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización o un consumo finales y de que la cuantía del IVA, adeudada al término de los regímenes o situaciones contemplados en la presente sección, se corresponda con la cuantía del impuesto que se hubiera adeudado si cada una de esas operaciones se hubiera gravado en su territorio>>.

Los artículos 157, 160 y 161 de la Directiva 2006/112/CE facultan a los Estados miembros, de manera particular, eximir las importaciones y entregas de bienes destinados a ser incluidos en el régimen de depósito distinto del aduanero, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se encuentren en lugares y situaciones de depósito distinto del aduanero y a las adquisiciones intracomunitarias en las mismas situaciones. Por lo tanto, conforme al artículo 155 de la Directiva 2006/112/CE, los Estados miembros pueden adoptar medidas de exención, en estos supuestos, a condición de que los mismos Estados dispongan igualmente las medidas necesarias para el ajuste ulterior e ingreso de las cuotas no ingresadas como consecuencia de la aplicación de la exención⁹⁰⁴.

a. De entre los regímenes aduaneros el art. 24 LIVA recoge los siguientes:

⁹⁰⁴ Cfr. Consulta a la DGT 1020/2007 de 24 mayo (JT 2007\642).

El perfeccionamiento activo con la excepción de la modalidad de exportación anticipada de dicho régimen.

Transformación en Aduana.

Importación temporal con exención total de derechos de importación.

Tránsito comunitario externo

Tránsito comunitario interno

Depósito aduanero

El art. 24 Dos de la Ley del IVA se refiere a dichos regímenes remitiéndose a la normativa aduanera en el siguiente tenor literal:<<Los regímenes a que se refiere el apartado anterior son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación>>.

Es por ello que vamos nos vamos a remitir en el ámbito aduanero para tratar someramente los mencionados regímenes y señalar algunas notas características fundamentalmente al articulado del nuevo código aduanero comunitario aprobado por Reglamento (UE) núm. 952/2013, de 9 de octubre que establece el código aduanero de la Unión (LCEur 2013\1409).

- El régimen de perfeccionamiento activo y el de transformación bajo control aduanero

Una importante novedad de este régimen de perfeccionamiento activo en relación con el CA anterior - Reglamento 2913/1992, de 12 octubre- es indicada por la EM del nuevo CA en su punto 50. En este sentido, se indica que << Dado que el propósito de reexportar ha dejado de ser necesario, el régimen de suspensión del perfeccionamiento activo debe fusionarse con el régimen de transformación bajo

control aduanero⁹⁰⁵, y el régimen de reintegro del perfeccionamiento activo ha de suprimirse. Este régimen único de perfeccionamiento activo debe cubrir también la destrucción, salvo cuando esta se efectúe por las aduanas o bajo vigilancia aduanera>>⁹⁰⁶.

⁹⁰⁵ El art. 130 del CA aprobado por Reglamento 2913/1992, de 12 octubre establecía al respecto que el régimen de transformación bajo control aduanero permitía introducir en el territorio aduanero de la Comunidad mercancías no comunitarias para someterlas a operaciones que modifiquen su especie o estado sin estar sujetas a los derechos de importación ni a medidas de política comercial, pero al final, eran despachadas a libre práctica con los derechos de importación que les correspondían a los productos que resultaban de esas operaciones. Dichos productos se denominaban <<productos transformados>>.

⁹⁰⁶ Nótese que el Reglamento 2913/1992, de 12 octubre en su artículo 114, establecía lo siguiente en relación con el régimen de perfeccionamiento activo:

<< 1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 115, el régimen de perfeccionamiento activo permitirá elaborar en el territorio aduanero de la Comunidad, para que sufran una o varias operaciones de perfeccionamiento:

- a) mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad en forma de productos compensadores, sin que las mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial;
- b) mercancías despachadas a libre práctica, con reintegro o condonación de los derechos de importación relativos a estas mercancías si se exportan fuera del territorio aduanero de la Comunidad en forma de productos compensadores.

2. Se entenderá por:

- a) <<sistema de suspensión>>: el régimen de perfeccionamiento activo tal como se prevé en la letra a) del ap. 1;
- b) <<sistema de reintegro>>: el régimen de perfeccionamiento activo tal como se prevé en la letra b) del ap. 1
- c) <<operaciones de perfeccionamiento>>:
 - la elaboración de mercancías, incluso su montaje, su ensamblaje, su adaptación a otras mercancías, - la transformación de mercancías,
 - la reparación de mercancías, incluso su restauración y su puesta a punto,

En el marco del régimen de perfeccionamiento activo las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas y por un plazo determinado fijado por las autoridades aduaneras⁹⁰⁷:

- a) a derechos de importación;
- b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

Este régimen solo se puede utilizar en casos distintos de la reparación y la destrucción cuando, sin perjuicio de la utilización de ayudas a la producción, las

- la utilización de algunas mercancías, determinadas según el procedimiento del Comité, que no se encuentren en los productos compensadores pero que permitan o faciliten la obtención de estos productos

aunque desaparezcan total o parcialmente durante su utilización;

d) <<productos compensadores>>: los productos resultado de operaciones de perfeccionamiento;

e) <<mercancías equivalentes>>: las mercancías comunitarias que sean utilizadas, en lugar de las mercancías de importación, para la fabricación de los productos compensadores;

f) <<coeficiente de rendimiento>>: la cantidad o el porcentaje de productos compensadores obtenidos en el perfeccionamiento de una cantidad determinada de mercancías de importación>>.

⁹⁰⁷ Vid. arts. 256 y 257 CAU.

mercancías incluidas en el mismo puedan ser identificadas en los productos transformados⁹⁰⁸.

Como se indica en el art. 223.2 c) CAU en relación con las mercancías equivalentes en el perfeccionamiento pasivo las autoridades aduaneras autorizarán, previa solicitud, a condición de que se garantice la buena administración del régimen, en particular en lo relativo a la vigilancia aduanera, la importación de productos transformados obtenidos a partir de mercancías equivalentes antes de la exportación de las mercancías a las que sustituyan.

En el caso contemplado en el apartado 2, letra c), y cuando los productos transformados estuviesen sujetos a derechos de exportación si no se exportasen en el contexto del régimen de perfeccionamiento activo, el titular de la autorización debe constituir una garantía para el pago de los derechos de exportación en el supuesto de que las mercancías no pertenecientes a la Unión no llegaran a importarse dentro de un plazo no superior a seis meses prorrogable otros seis meses⁹⁰⁹.

En el supuesto de que tenga lugar una necesidad económica y ello no comprometa la vigilancia aduanera, las autoridades aduaneras podrán autorizar, establece el art. 241 CAU, la realización del perfeccionamiento de mercancías en régimen de

⁹⁰⁸ En el caso de utilización de mercancías equivalentes a que se refiere el artículo 223, el régimen podrá utilizarse cuando sea posible comprobar que se reúnen las condiciones establecidas para dichas mercancías.

Como establece el art. 257 CAU, las autoridades aduaneras son las que fijan el plazo dentro del cual debe ultimarse el régimen de perfeccionamiento activo que no será superior a seis meses (prorrogables otros 6 meses incluso después del vencimiento de los primeros 6 meses) contados desde la fecha de admisión de la declaración de exportación de los productos transformados obtenidos a partir de las mercancías equivalentes correspondientes.

⁹⁰⁹ Vid. art. 223 CAU.

perfeccionamiento activo o de destino final dentro de un depósito aduanero, con sujeción a las condiciones que establecen dichos regímenes. Dichas mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de depósito aduanero.

Finalmente el apartado 3 del art. 256 del CA establece que el régimen de perfeccionamiento activo también podrá aplicarse a cualquiera de las mercancías siguientes:

- a) mercancías destinadas a ser objeto de operaciones para garantizar su conformidad con los requisitos técnicos establecidos para su despacho a libre práctica;
- b) mercancías que deban ser objeto de manipulaciones usuales de conformidad con el artículo 220⁹¹⁰.

- El régimen aduanero de importación temporal con exención total de derechos de importación

Como establece el art. 250 Reglamento (UE) 952/2013, de 9 de octubre, del Código aduanero de la Unión en el marco del régimen de importación temporal, las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación y sin estar sometidas a lo siguiente:

⁹¹⁰ El mencionado art. 220 del CA relativo a las manipulaciones usuales establece que <<Las mercancías incluidas en un régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento o en una zona franca podrán ser sometidas a las manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, mejorar su presentación o su calidad comercial o preparar su distribución o reventa>>.

- a) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- b) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

La importación temporal de mercancías con exención parcial de derechos de importación es uno de los presupuestos de nacimiento de la deuda aduanera de importación⁹¹¹. La deuda aduanera⁹¹² se origina en el momento de la admisión de la declaración en aduana⁹¹³.

⁹¹¹ Vid. art. 77 del CA. También lo es el despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final.

⁹¹² Sobre la deuda aduanera nacida por incumplimiento establece el artículo 79 del CA lo siguiente:

<<1. Respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio;
- b) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión;
- c) una condición que regule la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o de una reducción del tipo de los derechos de importación.

2. El momento en que nace la deuda aduanera será cualquiera de los siguientes:

- a) el momento en que no se cumpla o deje de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento dé origen a la deuda aduanera;
- b) el momento en que se admita una declaración en aduana para que las mercancías se incluyan en un régimen aduanero, cuando posteriormente se compruebe que de hecho no se había cumplido una de las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en ese régimen o la concesión de

una exención de derechos o una reducción del tipo de los derechos de importación en virtud del destino final de las mercancías.

3. En los casos mencionados en las letras a) y b) del apartado 1, el deudor será cualquiera de las siguientes personas:

- a) toda persona a la que se hubiera exigido el cumplimiento de las obligaciones en cuestión;
- b) toda persona que supiera o debiera razonablemente haber sabido que no se había cumplido una obligación con arreglo a la legislación aduanera y que hubiera actuado por cuenta de la persona que estaba obligada a cumplir la obligación, o hubiera participado en el acto que condujo al incumplimiento de la obligación;
- c) toda persona que hubiera adquirido o poseído las mercancías en cuestión y que supiera o debiera razonablemente haber sabido en el momento de adquirir o recibir las mercancías que no se había cumplido una obligación establecida por la legislación aduanera.

4. En los casos mencionados en el apartado 1, letra c), el deudor será la persona que deba cumplir las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero, o la declaración en aduana de las mercancías incluidas en dicho régimen aduanero, o la concesión de una exención de derechos o una reducción del tipo de los derechos de importación en virtud del destino final de las mercancías.

Cuando se presente una declaración en aduana respecto de uno de los regímenes aduaneros mencionados en el apartado 1, letra c), y se suministre a las autoridades aduaneras cualquier información requerida con arreglo a la legislación aduanera y relativa a las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en ese régimen aduanero, de modo que ello conduzca a la no percepción de la totalidad o parte de los derechos exigibles, el deudor será también la persona que suministró la información requerida para formular la declaración en aduana y que sabía o debería razonablemente haber sabido que dicha información era falsa>>.

⁹¹³ De acuerdo con el art. 80 CA la deducción de un importe de derechos de importación ya pagados,<<1. Cuando nazca una deuda aduanera, con arreglo al artículo 79, apartado 1, respecto de mercancías despachadas a libre práctica con una reducción del tipo de los derechos de importación debido a su destino final, el importe de los derechos de importación pagados al ser despachadas las mercancías a libre práctica será deducido del importe de los derechos de importación correspondiente a la deuda aduanera.

El párrafo primero se aplicará cuando nazca una deuda aduanera respecto de los residuos y desechos resultantes de la destrucción de dichas mercancías.

2. Cuando nazca una deuda aduanera, con arreglo al artículo 79, apartado 1, respecto de mercancías incluidas en un régimen de importación temporal con exención parcial de derechos de

Establece el art. 251 CAU, que las autoridades aduaneras son las que fijan el plazo al término del cual las mercancías incluidas en el régimen de importación temporal deben ser reexportadas o incluidas en un régimen aduanero posterior. Este plazo debe ser suficiente para que se pueda alcanzar el objetivo del destino autorizado. Como máximo el plazo máximo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal, para el mismo fin y bajo la responsabilidad del mismo titular de la autorización, será de 24 meses, aun cuando el régimen se hubiera ultimado por inclusión de las mercancías en otro régimen especial, a su vez seguido de una nueva inclusión en el régimen de importación temporal⁹¹⁴.

El régimen de importación temporal se utiliza en los supuestos en que las siguientes condiciones se cumplan⁹¹⁵:

- a) que no esté previsto que las mercancías sufran cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas;
- b) que sea posible garantizar la identificación de las mercancías incluidas en el régimen, excepto cuando, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías o del destino previsto, la ausencia de medidas de identificación no pueda conducir a un

importación, el importe de los derechos de importación pagados con arreglo a la exención parcial será deducido del importe de los derechos de importación correspondiente a la deuda aduanera>>.

⁹¹⁴ Cuando, en circunstancias excepcionales, el fin autorizado no pueda alcanzarse dentro del plazo suficiente, dentro de los 24 meses de plazo máximo, para que se pueda alcanzar el objetivo del destino autorizado, las autoridades aduaneras pueden conceder una prórroga de dicho plazo por un tiempo razonable, previa solicitud debidamente justificada del titular de la autorización que en no será superior a

10 años.

El mencionado art. 251 CAU introduce la “cláusula de cierre” salvo en caso de circunstancias imprevisibles.

⁹¹⁵ Vid. art. 250.2 CAU.

abuso del régimen, o, en el caso de mercancías equivalentes⁹¹⁶ si es posible comprobar el cumplimiento de las condiciones estipuladas para dichas mercancías;

De acuerdo con el mencionado art. 233 CAU se considerarán mercancías equivalentes las mercancías de la Unión depositadas, utilizadas o transformadas en lugar de las mercancías incluidas en un régimen especial.

Como establece el art. 210 CAU, las mercancías podrán incluirse en cualquiera de las siguientes categorías de regímenes especiales:

el tránsito, que incluirá el tránsito interno y el tránsito externo;

el depósito, que incluirá el depósito aduanero y las zonas francas;

destinos especiales, que incluirán la importación temporal y el destino final;

el perfeccionamiento, que incluirá el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.

Las mercancías equivalentes deben tener, salvo que se disponga lo contrario, el mismo código de ocho dígitos de la nomenclatura combinada, ser de idéntica calidad comercial y poseer las mismas características técnicas que las mercancías a las que sustituyan.

c) que el titular del régimen esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, salvo que se disponga lo contrario;

⁹¹⁶ Vid. al respecto art.233 CAU.

d) que se cumplan las condiciones necesarias para la exención total o parcial de derechos establecidos en la legislación aduanera.

Nótese, a este respecto que el art. 137 del derogado CA aprobado por Reglamento 2913/1992, de 12 octubre, establecía que <<El régimen de importación temporal permitirá el uso en el territorio aduanero de la Comunidad, con exención total o parcial de los derechos de importación, y sin que estén sometidas a medidas de política comercial, de las mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas sin haber sufrido modificaciones, a excepción de su depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas>>.

El importe de los derechos de importación respecto de las mercancías incluidas en el régimen de importación temporal con exención parcial de esos derechos se corresponde con un el 3 % del importe del derecho de importación que habría sido exigible por dichas mercancías si hubieran sido despachadas a libre práctica en la fecha en que fueron incluidas en el régimen de importación temporal. Dicho importe es exigible por cada mes o fracción de mes que las mercancías hayan estado incluidas en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación⁹¹⁷.

- El régimen de tránsito externo

En el marco del régimen de tránsito externo, las mercancías no pertenecientes a la Unión pueden circular de un punto a otro dentro del territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas:

- a) a derechos de importación;
- b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;

⁹¹⁷ Vid. art. 252 CAU.

c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él⁹¹⁸ (art. 226 CA)
El régimen de tránsito externo de la Unión también se aplica a las mercancías no pertenecientes a la Unión que circulen a través de un país o territorio situado fuera del territorio aduanero de la Unión entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión siempre que se cumpla una de las siguientes condiciones⁹¹⁹ (art.234 CAU):

⁹¹⁸ La circulación de mercancías amparadas por el régimen de tránsito externo puede efectuarse de una de las siguientes maneras:

- a) al amparo del régimen de tránsito externo de la Unión;
- b) de conformidad con el Convenio TIR, siempre que:
 - i) haya comenzado o vaya a terminar fuera del territorio aduanero de la Unión;
 - ii) tenga lugar entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión a través del territorio de un país o territorio situado fuera del territorio aduanero de la Unión;
- c) de conformidad con el Convenio ATA/Convenio de Estambul, cuando se trate de circulación de tránsito;
- d) al amparo del Manifiesto Renano (artículo 9 del Convenio revisado para la navegación del Rin);
- e) al amparo del impreso 302 establecido en el marco del Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, firmado en Londres el 19 de junio de 1951;
- f) al amparo del sistema postal de conformidad con los actos de la Unión Postal Universal si las mercancías son transportadas por o para los titulares de derechos y obligaciones en virtud de dichos actos.

⁹¹⁹ Por lo tanto, en el tránsito externo las mercancías que no son pertenecientes a la Unión circulan, con el cumplimiento de ciertos requisitos, dentro del territorio de la Unión. Por su parte, en el tránsito interno-he aquí la principal diferencia entre ambos regímenes- las mercancías que circulan, con el cumplimiento de ciertos requisitos, dentro del territorio de la Unión pasando por un país o territorio no perteneciente al territorio aduanero son mercancías de la Unión.

Nótese, como se pone de manifiesto en el apartado 3 b) ii) del art. 226 CAU que la circunstancia mencionada de circulación entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión a través del territorio de un país o territorio situado fuera del territorio aduanero de la Unión de conformidad con el Convenio TIR también puede tener lugar en el régimen especial de tránsito externo.

- a) que un acuerdo internacional prevea dicha posibilidad;
- b) que el paso a través de dicho país o territorio se efectúe al amparo de un título único de transporte, expedido en el territorio aduanero de la Unión⁹²⁰.

- El régimen de tránsito interno

El régimen de tránsito interno permite, la circulación de mercancías de la Unión entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión, pasando por un país o territorio no perteneciente a dicho territorio aduanero, sin que su estatuto aduanero se modifique.

El régimen de tránsito interno es un régimen muy utilizado en el movimiento de mercancías dentro del territorio aduanero de la UE. Son ejemplos representativos del mencionado régimen, la circulación por carretera desde Italia hasta Alemania, pasando por Suiza. Otro ejemplo es la circulación marítima desde España a Grecia. De no utilizarse el régimen de tránsito interno, con la salida de las mercancías del territorio aduanero de la Comunidad, las mismas perderían su estatuto de mercancía comunitaria, y solo podrían volver a circular como mercancía comunitaria tras un despacho a libre práctica, con todas las consecuencias que este nuevo régimen conllevaría⁹²¹.

⁹²⁰ Parece a nuestro juicio lógico tal y como se recoge en el apartado 2 del art. 234 CAU que puesto que las mercancías están en el territorio aduanero de la Unión que el efecto del régimen de tránsito externo de la Unión quede suspendido mientras las mercancías se encuentren fuera del territorio aduanero de la Unión.

⁹²¹ Cfr. MASCÓ, B., *Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales...*cit., p.49.

Como señala el autor, <<Con la utilización del régimen de tránsito interno en los dos ejemplos expuestos las mercancías no pierden su estatuto de mercancía comunitaria, y cuando se desea reintroducirlas en territorio aduanero comunitario (a su entrada en Alemania o en Grecia), se permite su introducción e inmediata libre circulación como mercancía comunitaria>>.

La circulación en tránsito interno debe efectuarse de una de las siguientes maneras:

- a) al amparo del régimen de tránsito interno de la Unión, siempre que esté prevista tal posibilidad en un acuerdo internacional;
- b) de conformidad con el Convenio TIR⁹²²;
- c) de conformidad con el Convenio ATA/Convenio de Estambul, cuando se trate de circulación de tránsito;

Como establece el art. 228 CAU <<Cuando las mercancías se transporten de un punto del territorio aduanero de la Unión a otro de conformidad con el Convenio TIR, con el Convenio ATA/Convenio de Estambul, al amparo del impreso 302 o

⁹²² En caso de que las autoridades aduaneras de un Estado miembro decidan excluir a una persona de las operaciones TIR, dicha decisión será aplicable en todo el territorio aduanero de la Unión y los cuadernos TIR presentados por esa persona no serán aceptados por ninguna aduana.

Los Estados miembros deben comunicar su decisión, indicando la fecha de aplicación, a los demás Estados miembros y a la Comisión.

En este sentido el art. 38 del Convenio Aduanero de transporte internacional de mercancías de cuadernos TIR de 14 de noviembre 1975 , al que se adhirió España por Instrumento de 14 de julio 1982 (RCL 1983\268) indica que:

1. Cada Parte Contratante tendrá derecho a excluir, temporal o definitivamente, de la aplicación del presente Convenio a toda persona culpable de infracción grave de las leyes o reglamentos aduaneros aplicables al transporte internacional de mercancías.
2. Esta exclusión será notificada en el plazo de una semana a las autoridades competentes de la Parte Contratante en cuyo territorio está establecida o resida la persona de que se trate, a la/s asociación/es del país o del territorio aduanero en que se haya cometido la infracción y al Consejo Ejecutivo TIR.

al amparo del sistema postal, se considerará que, a efectos de dicho transporte, el territorio aduanero de la Unión constituye un territorio único>>.

d) al amparo del Manifiesto Renano (artículo 9 del Convenio revisado relativo a la navegación por el Rin);

e) al amparo del impreso 302 establecido en el marco del Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, firmado en Londres el 19 de junio de 1951;

f) al amparo del sistema postal de conformidad con los actos de la Unión Postal Universal si las mercancías son transportadas por o para los titulares de derechos y obligaciones en virtud de dichos actos (art.227 CA).

El titular del régimen de tránsito de la Unión es responsable de todo lo siguiente (art.233.1 CAU):

a) presentar las mercancías intactas y la información requerida en la aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas tomadas por las autoridades aduaneras para garantizar su identificación⁹²³;

b) respetar las disposiciones aduaneras relativas al régimen;

c) salvo que la legislación aduanera disponga lo contrario, constituir una garantía con objeto de asegurar el pago del importe de los derechos de importación o de exportación correspondiente a la deuda aduanera y demás gravámenes que puedan

⁹²³ En este sentido, a mayor abundamiento, se pronuncia el apartado 3 del art. 233 CAU al señalar que <<Todo transportista o destinatario de mercancías que las acepte a sabiendas de que están incluidas en el régimen de tránsito de la Unión también será responsable de presentarlas intactas en la aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas tomadas por las autoridades aduaneras para garantizar su identificación>>.

nacer con respecto a las mercancías en virtud de otras disposiciones pertinentes en vigor.

Finalmente, como indica el apartado 4 del art. 233 CAU, las autoridades aduaneras previa solicitud, podrán autorizar cualquiera de las siguientes simplificaciones para la inclusión de las mercancías en el régimen de tránsito de la Unión o para poner fin al mismo:

- a) el estatuto de expedidor autorizado, que permita al titular de la autorización incluir mercancías en el régimen de tránsito de la Unión sin presentarlas en aduana;
- b) el estatuto de destinatario autorizado, que permita al titular de la autorización para recibir mercancías que hayan circulado con arreglo al régimen de tránsito de la Unión hasta un lugar autorizado, poner fin a dicho régimen cuando las mercancías estén incluidas en él y la información requerida esté incluida en la aduana de destino;
- c) el empleo de precintos especiales, cuando sea necesario el precintado para garantizar la identificación de las mercancías incluidas en el régimen de tránsito de la Unión;
- d) el empleo de una declaración en aduana con menos requisitos de datos para la inclusión de las mercancías en el régimen de tránsito de la Unión;
- e) el empleo de un documento de transporte electrónico como declaración en aduana para incluir las mercancías en el régimen de tránsito de la Unión, a condición de que contenga los datos de tal declaración y de que esos datos sean accesibles a las autoridades aduaneras en el momento de la salida de las mercancías así como en el lugar de destino, permitiendo la vigilancia aduanera de las mercancías y la ultimación del régimen.

- El régimen de depósito aduanero

En el marco de un régimen de depósito⁹²⁴, las mercancías no pertenecientes a la Unión pueden ser almacenadas en el territorio aduanero de la Unión sin estar sujetas:

- a) a derechos de importación;
- b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;
- c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él⁹²⁵.

Al amparo del régimen de depósito aduanero, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser depositadas en instalaciones u otros lugares autorizados para dicho régimen por las autoridades aduaneras y bajo supervisión aduanera denominados <<depósitos aduaneros>>⁹²⁶.

⁹²⁴ Art. 237 Reglamento (UE) 952/2013, de 9 de octubre, del Código aduanero de la Unión.

⁹²⁵ Tal y como establece el apartado 2 del art. 237 CAU <<Las mercancías de la Unión podrán incluirse en el régimen de depósito aduanero o de zona franca con arreglo a la legislación de la Unión reguladora de ámbitos específicos, o con el fin de beneficiarse de una decisión que conceda la devolución o condonación de los derechos de importación>>.

⁹²⁶ Las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero podrán ser temporalmente retiradas del depósito aduanero. Excepto en caso de fuerza mayor, esa retirada deberá ser autorizada previamente por las autoridades aduaneras.

Los depósitos aduaneros pueden ser públicos o privados. Los <<depósitos aduaneros públicos>> están a disposición de cualquier persona para el depósito aduanero de mercancía. Por su parte en los <<depósitos aduaneros privados>> solo se pueden almacenar mercancías por el titular de una autorización de depósito aduanero (art. 240 CA).

Ante la existencia de una necesidad económica que no comprometa la vigilancia aduanera, las autoridades aduaneras pueden autorizar el almacenamiento de mercancías de la Unión en un almacén que sirva de depósito aduanero, sin que las mismas se consideren incluidas en el régimen de depósito aduanero⁹²⁷.

Con carácter general, el tiempo de permanencia de mercancías en un régimen de depósito no está limitado. Ahora bien, en circunstancias excepcionales, las autoridades aduaneras podrán fijar un plazo máximo en el que deberá ultimarse el régimen de depósito, en particular, cuando, en caso de almacenamiento de larga duración, el tipo y la naturaleza de las mercancías pueda constituir una amenaza para la salud pública, la sanidad animal o la fitosanidad o para el medio ambiente⁹²⁸.

Finalmente, establece el art. 242 CAU, que el titular de la autorización y el titular del régimen serán responsables de:

a) garantizar que las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero no se sustraigan a la vigilancia aduanera; y

⁹²⁷ Vid. art. 237 CAU.

⁹²⁸ Vid. art. 238 CAU.

b) cumplir las obligaciones que resulten del almacenamiento de las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero.

En el supuesto de que la autorización se refiera a un depósito aduanero público, se podrá establecer que las responsabilidades incumban exclusivamente al titular del régimen.

b. De entre los regímenes fiscales el art. 24 de la Ley del IVA recoge los que siguen:

El perfeccionamiento activo con la excepción de la modalidad de exportación anticipada de dicho régimen.

Importación temporal.

Depósito distinto del aduanero

- Los regímenes fiscales de perfeccionamiento activo e importación temporal

Sobre estos regímenes establece el art. 24 Dos párrafo 2º de la Ley del IVA, que el régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autoriza respecto de los bienes que queden excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

A efectos recordatorios, cabe indicar de acuerdo con el art. 24 Uno de la Ley del IVA, que están exentas del impuesto:

- Las entregas de los bienes destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo así

como los que estén vinculados a él, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las importaciones de bienes que se vinculen a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo.

Por su parte el régimen fiscal de importación temporal se autorizará, de acuerdo con el art. 24 Dos párrafo 2º de la Ley del IVA, respecto de los bienes procedentes de los territorios comprendidos en el artículo 3, apartado dos, número 1º, letra b) de esta Ley⁹²⁹, cuya importación temporal se beneficie de exención total de derechos de importación o se beneficiaría de dicha exención si los bienes procediesen de terceros países.

A cerca del régimen fiscal de importación temporal establece el art. 24 Uno de la Ley del IVA, que están exentas del impuesto:

- Las entregas de los bienes que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación.

- Las entregas de los bienes procedentes de territorios no comprendidos en el territorio de la Comunidad pero dentro del territorio aduanero comunitario⁹³⁰ que se encuentren al amparo del régimen fiscal de importación temporal.

⁹²⁹ Esto es en España Canarias; en Francia los Departamentos de Ultramar, y en Grecia el Monte Athos. Los mismos son territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

⁹³⁰ Esto es, dentro de la Unión Aduanera.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las importaciones de los bienes procedentes de territorios no comprendidos en el territorio de la Comunidad pero dentro del territorio aduanero comunitario que se coloquen al amparo del régimen fiscal de importación temporal.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de importación temporal con exención total.

Es por ello que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 17 y 19.5 de la Ley 37/1992, la ultimación del régimen suspensivo de impuestos especiales determinará el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a efectos del IVA, respecto de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. A su vez, el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero determinará respecto del producto sujeto, la realización del hecho imponible <<operación asimilada a la importación de bienes>> a que se refieren dichos preceptos de la Ley 37/1992⁹³¹.

En este supuesto, aunque lo trataremos con más detalle en un epígrafe posterior, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 83, apartado dos, regla 3ª, de la Ley 37/1992, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación asimilada a importación de bienes estará constituida por la suma de:

-la parte de la contraprestación de la entrega en virtud de la cual la Sociedad consultante adquirió el alcohol, que corresponda a la parte de dicho alcohol respecto de la que, por las pérdidas acaecidas en el mismo distintas de las que originan la no sujeción al Impuesto Especial, se produzca la finalización del

⁹³¹ Cfr. Dirección General de Tributos Consulta núm. 233/2000 de 16 febrero. JUR 2001\192764

régimen suspensivo del Impuesto Especial y el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

–el importe del Impuesto Especial que resulte exigible con ocasión de la citada finalización del régimen suspensivo del mismo.

3. Algunas consideraciones sobre el art. 19 5º de la Ley del IVA

De acuerdo con el apartado 5º del artículo 19 de la Ley del IVA apartado establece que se consideran asimiladas a las importaciones de bienes, y como consecuencia de ello se produce el hecho imponible del impuesto⁹³²:

a) Las salidas de las siguientes áreas, una vez se hayan producido las operaciones exentas que siguen (art.23 de la LIVA)⁹³³:

⁹³² De los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las áreas del art. 23 de la Ley del IVA o vinculados a los regímenes del art. 24 y las adquisiciones intracomunitarias no sujetas o exentas del art. 26 que se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos. Tal consideración de operación asimilada a la importación no se produce cuando las operaciones tengan por objeto los metales a que se refiere el segundo apartado del art. 19 5º de la Ley del IVA.

⁹³³ El artículo 11 del Reglamento del IVA regula las exenciones relativas a las zonas francas y depósitos francos. Su tenor literal es el siguiente:

<<1. La exención de las entregas de bienes destinados a las zonas francas y depósitos francos o a colocarse en situación de depósito temporal quedará condicionada a que los bienes se introduzcan o coloquen en las áreas o situación indicadas, lo que se acreditará en la forma que se determine por la legislación aduanera.

El transporte de los bienes a los mencionados lugares deberá hacerse por el proveedor, el adquirente o por

cuenta de cualquiera de ellos.

2. Las entregas de los bienes que se encuentren en las áreas o situación indicadas en el apartado 1, así como las prestaciones de servicios relativas a dichos bienes sólo estarán exentas mientras los

- Las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca o depósito franco;
 - Las entregas de los bienes en situación de depósito temporal;
 - Las entregas de bienes que sean conducidos al mar territorial para incorporarlos a plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente;
 - Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes anteriores, así como con las importaciones de bienes destinados a ser introducidos en las áreas a las que se refieren los puntos anteriores;
- b) El abandono de los regímenes comprendidos en el art. 24 de la Ley del IVA, una vez se hayan producido siguientes operaciones exentas⁹³⁴:

bienes, de conformidad con la legislación aduanera, permanezcan en dichas zonas o depósitos francos o en situación de depósito temporal.

Se considerará cumplido este requisito cuando los bienes salgan de los lugares indicados para introducirse en otros de la misma naturaleza.

3. El adquirente de los bienes o destinatario de los servicios deberá entregar al transmitente o prestador de los servicios una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.

A estos efectos, el adquirente o destinatario podrán utilizar el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria>>.

⁹³⁴ El artículo 12 del Reglamento del IVA regula las exenciones relativas a los regímenes suspensivos, a excepción del régimen de depósito distinto del aduanero. Su tenor literal es el siguiente:

- Las entregas de los bienes destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo y del régimen de transformación en Aduana, así como de los que estén vinculados a dichos regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo;

<<1. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con los regímenes comprendidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto, excepción hecha del régimen de depósito distinto de los aduaneros, quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que las mencionadas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los indicados regímenes aduaneros o fiscales o que se mantengan en dichos regímenes, de acuerdo con lo dispuesto en las legislaciones aduaneras o fiscales que específicamente sean aplicables en cada caso.

2.º Que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios entregue al transmitente o prestador de los servicios una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.

A estos efectos, el adquirente o destinatario podrán utilizar el formulario disponible a tal efecto en la sede

electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La procedencia de las exenciones aplicables a las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con los regímenes comprendidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto, excepción hecha del régimen de depósito distinto de los aduaneros, quedará justificada mediante certificación emitida por la Administración tributaria en la que consten el destino o situación de los bienes, el número o números de factura y la contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a que se refiera.

2. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionados con el régimen de

depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinan a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 24 de la Ley del Impuesto>>.

- Las entregas de los bienes que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo;
- Las entregas de los bienes procedentes de territorios no comprendidos en el territorio de la Comunidad pero dentro del territorio aduanero comunitario⁹³⁵ que se encuentren al amparo del procedimiento de importación temporal o de tránsito comunitario interno;
- Las entregas de los bienes destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen;
- Las entregas de los bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen;
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas descritas en los puntos anteriores del apartado b);
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo, perfeccionamiento activo y al de transformación en aduana, depósito aduanero, importación temporal con exención total.
- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las importaciones de bienes procedentes de territorios no comprendidos en el territorio de la Comunidad pero dentro del territorio aduanero comunitario que se encuentren al amparo del procedimiento de importación temporal o de tránsito comunitario interno

⁹³⁵ Esto es, dentro de la Unión Aduanera.

- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con los bienes vinculados a los regímenes de tránsito externo, tránsito interno, perfeccionamiento activo, transformación en aduana y depósito aduanero⁹³⁶.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7 , 20 , 22 , 23 y 24 de la Ley.

Cabría concluir, en relación con lo señalado en este apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, que son consideradas operaciones asimiladas a las importaciones las salidas de las zonas francas y depósitos francos o el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales del art. 24, siempre que la previa entrada de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las áreas del art. 23 de la Ley del IVA o vinculados a los regímenes del art. 24 y las adquisiciones intracomunitarias no sujetas o exentas del art. 26 que se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos, o dichos bienes hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos. Tal consideración de operación asimilada a la importación no se produce cuando las operaciones tengan por objeto los metales a que se refiere el segundo apartado del art. 19 5º de la Ley del IVA.

En este sentido indica SOLANA VILLAMOR que por lo que se refiere a este requisito <<hay que constatar que no todas las salidas de los depósitos fiscales, o autoconsumos en los mismos, constituirán hecho imponible del impuesto, sino solamente los relativos a aquellos bienes cuya entrada en el depósito haya

⁹³⁶ Asimismo como importación temporal y tránsito comunitario interno en entregas de los bienes procedentes de territorios no comprendidos en el territorio de la Comunidad pero dentro del territorio aduanero comunitario.

originado la exención de una entrega, adquisición intracomunitaria o prestación de servicios exentas o que hayan sido objeto, en los mismos, de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas, en virtud de la vinculación de los bienes al régimen de depósito. Queda claro que la realización del hecho imponible es consecuencia de una exención previa, de tal forma que si ha habido salida de depósito, o autoconsumo, de productos que no hayan sido objeto de unas entregas, adquisiciones intracomunitarias o prestaciones de servicio exentas, no devendrán hecho imponible del impuesto>>⁹³⁷.

Tanto en las entregas, como en las adquisiciones intracomunitarias y las prestaciones de servicios ha debido haber existido una exención previa para que a la salida de las áreas a que se refiere el art. 23 LIVA o el abandono de los regímenes a que se refiere el art. 24 LIVA y el art. 26 Uno LIVA, se produzca el hecho imponible IVA asimilado a la importación.

En el caso de las mercancías no comunitarias también ha debido haber existido una exención previa para que a la salida de las áreas a que se refiere el art. 23 LIVA o el abandono de los regímenes a que se refiere el art. 24 LIVA y el art. 26 Uno LIVA, tenga lugar el hecho imponible IVA asimilado a la importación, siempre que la misma proceda. A la salida de las mencionadas áreas o la desvinculación de los regímenes aduaneros a libre práctica en el interior del país se procederá a la regulación a efectos de IVA (asimilado a la importación) e impuestos especiales.

En conclusión, no todas las salidas de los depósitos fiscales, o autoconsumos en los mismos, constituirán hecho imponible del impuesto, sino solamente las relativas a aquellos bienes cuya entrada en el depósito haya originado la exención

⁹³⁷ SOLANA VILLAMOR, F., *Tributación por IVA de las operaciones en régimen suspensivo de Impuestos Especiales (I)*...cit., p. 370.

de una entrega, adquisición intracomunitaria o prestación de servicios exentas, o que hayan sido objeto, en los mismos, de entregas o de servicios igualmente exentas, en virtud de la vinculación de los bienes al régimen de depósito distinto del aduanero. Es importante, a nuestro juicio, dejar claro que la realización del hecho imponible es consecuencia de una exención previa, de tal forma que si ha habido salida de depósito fiscal, o autoconsumo en él, de productos que no hayan sido objeto de unas entregas, adquisiciones intracomunitarias o prestaciones de servicio exentas, no devendrán hecho imponible del impuesto⁹³⁸.

Finalmente cabe señalar, de acuerdo con el apartado 2 del art. 12 del RIVA, que las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionados con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinan a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 24 de la Ley del Impuesto.

4. Algunas cuestiones problemáticas en la aplicación del IVA asimilado a la importación

a. Sobre la no expedición de producto objeto de los IIIEE de fabricación

En el caso de que el transporte de bebidas alcohólicas a un país de la Unión Europea como Francia fuera asumido por el comprador, el vendedor aplicará la exención del IVA al poner los bienes a disposición del adquirente en territorio español. Pero si los bienes no son realmente transportados a territorio francés desembocaremos en la situación anómala de que bienes que van a ser comercializados y consumidos en España a través de los circuitos del mercado

⁹³⁸ SOLANA VILLAMOR, F., *El IVA en las operaciones asimiladas a importaciones*, en VV.AA, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, p. 59.

negro son tratados a efectos del IVA como si hubieran sido expedidos o transportados a otro Estado miembro⁹³⁹.

b. Requisitos para la exención del art. 19 5º a la salida de fábrica o depósito fiscal

Por su parte, en el supuesto de que se produzcan entregas a una Sociedad, siendo las mismas procedentes de fábricas o de depósitos fiscales ubicados en el territorio peninsular español que se encontraban, hasta su salida de fábrica o depósito fiscal, bajo el denominado régimen suspensivo de impuestos especiales, no resulta aplicable a dichas entregas la exención relativa a las entregas de bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero, prevista en el artículo 24, apartado uno, número 1º, letra e), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁹⁴⁰.

⁹³⁹ RAMOS PRIETO J.; GUERRA REGUERA M., La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el estado de origen...cit., p. 375. Indica los autores que <<Esta irregularidad no resulta en modo alguno posible en el esquema de funcionamiento de los impuestos especiales de fabricación, dada su mayor rigidez. Si los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación no abandonan físicamente el territorio español, como acontece en el supuesto que se ha tomado como referencia, el vendedor no dispondrá de ningún cauce para reclamar de la Administración tributaria española la devolución de las cuotas soportadas cuando él adquirió las mercancías. Por tanto, se respeta escrupulosamente el principio general de que la tributación se localice en el Estado donde se produce el consumo. Sólo cabrá obtener dicha devolución si se está en condiciones de acreditar que los bienes han sido recibidos en el Estado de destino y se ha procedido allí al pago del Impuesto Especial devengado con motivo de dicha recepción.

El origen de esta disfunción radica en el hecho de que la normativa del IVA no establece ningún vínculo expreso entre el disfrute de la exención correspondiente a las entregas intracomunitarias y la solicitud de devolución de los Impuestos Especiales soportados en el Estado de origen en los supuestos de circulación intracomunitaria fuera del régimen suspensivo>>.

⁹⁴⁰ Cfr. Consulta a la DGT núm. 9/1999 de 12 abril (JUR 2002\131815).

Ello se debe a que las entregas de bienes de origen comunitario destinados a ser introducidos en una tienda para la venta de tabacos, licores y perfumes libres de impuestos en la estación marítima de un determinado puerto situado en el territorio peninsular español y controlada por una Sociedad en la mayoría de los casos no alcanza el volumen mínimo necesario para su autorización⁹⁴¹ como

⁹⁴¹ De acuerdo con el art. 11.2 a) RIIEE: << a) El volumen trimestral medio de salidas durante un año natural deberá superar las cuantías siguientes:

1.º Alcohol: 400.000 litros de alcohol puro. En Canarias y Baleares este límite será de 100.000 litros de alcohol puro.

2.º Bebidas derivadas: 25.000 litros de alcohol puro.

3.º Extractos y concentrados alcohólicos exclusivamente: 3.500 litros de alcohol puro.

4.º Productos intermedios: 150.000 litros.

5.º Vino y bebidas fermentadas: 150.000 litros.

6.º Cerveza: 150.000 litros.

7.º Bebidas alcohólicas conjuntamente: la cantidad equivalente a 30.000 litros de alcohol puro.

8.º Hidrocarburos: 2.500.000 kilogramos.

9.º Labores del tabaco: la cantidad cuyo valor, calculado según su precio máximo de venta al público, sea de 2.500.000 euros.

10.º No obstante lo establecido en los números anteriores del presente apartado a), no será exigible el cumplimiento de un volumen mínimo de salidas en relación con la autorización de los siguientes depósitos fiscales:

1'. Depósitos fiscales que se autoricen exclusivamente para efectuar operaciones de suministro de bebidas

alcohólicas y de labores de tabaco destinadas al consumo o venta a bordo de buques y aeronaves.

2'. Depósitos fiscales de bebidas alcohólicas y de labores del tabaco situados en puertos o aeropuertos y que funcionen exclusivamente como establecimientos minoristas, siempre que tengan reconocido el estatuto aduanero de depósitos aduaneros o depósitos francos.

3'. Depósitos fiscales situados en instalaciones aeroportuarias públicas que se dediquen únicamente a la distribución de querosenos y gasolinas de aviación.

4'. Depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de los aceites y grasas y del alcohol metílico (metanol) a que se refieren los artículos 50 bis y 51.3 de la Ley.

5'. Depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de productos comprendidos en la tarifa 2.ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

depósito fiscal-en caso contrario nos encontraríamos ante un supuesto de exención de las entregas bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen previsto en el artículo 24, apartado uno, número 1º, letra e), de la Ley del IVA-

Al no tener la citada tienda la condición de depósito fiscal, los referidos bienes no se encontrarían en régimen de depósito distinto del aduanero a efectos de dicho IVA una vez que hubiesen abandonado la fábrica o el depósito fiscal del proveedor para ser introducidos y puestos a disposición de la Sociedad en la referida tienda -explotada por la misma-, según lo dispuesto en la letra a) del punto quinto del Anexo de la citada Ley 37/1992. En tal supuesto, las referidas entregas están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, en el momento de que la Sociedad sacase los bienes adquiridos por la misma, de la fábrica o del depósito fiscal en donde dichos bienes se encontraban cuando los adquirió, se produce una operación asimilada a la importación de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido según lo dispuesto en el artículo 19.5º de la Ley 37/1992, y no exenta de dicho Impuesto. En ese caso la Sociedad está obligada, en su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava tal operación (artículo 86.4º de la ley 37/1992), a liquidar e ingresar a la Hacienda Pública la cuota de dicho Impuesto (artículo 73 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre).

6'. Los que se dediquen exclusivamente al almacenamiento de alcohol envasado sin desnaturalizar, fabricado por el mismo titular y que tenga un destino exento en el ámbito territorial interno o se destine al ámbito territorial comunitario no interno o a la exportación.

Los depósitos fiscales a que se refieren los puntos 1' y 2' de este número podrán también expedir bebidas alcohólicas y labores del tabaco, o sólo alguno de estos productos, con destino a depósitos fiscales exclusivamente autorizados para las mismas operaciones que el depósito fiscal remitente, así como efectuar las devoluciones de los productos a los proveedores de origen>>.

5. ¿IVA asimilado a la importación o IVA asimilado a una operación interior?

Es difícil encontrar el nexo que une los distintos supuestos considerados por la LIVA como operaciones asimiladas a importaciones, pero podríamos aventurar que en todos ellos se trata de regularizar unas situaciones en las que, habiéndose dado inicialmente las condiciones exigidas para disfrutar del beneficio de la exención del impuesto, dichas condiciones han dejado de cumplirse en un momento posterior. Más difícil aún es entender por qué el legislador ha querido asimilar esas operaciones a importaciones ya que si bien en los supuestos contemplados en los apartados 1º al 4º del artículo 19 de la Ley del IVA, los beneficios que se regularizan estaban relacionados con operaciones de comercio exterior o asimiladas a ellas en el caso del apartado 5º únicamente cabe encontrar, aunque de forma muy indirecta, algún tipo semejanza⁹⁴².

En relación con el abandono de los bienes, indica el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, que se trata de bienes <<cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas⁹⁴³ o vinculados a dichos regímenes⁹⁴⁴ se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno⁹⁴⁵, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos>>.

⁹⁴² SOLANA VILLAMOR, F., *El IVA en las operaciones asimiladas a importaciones...*cit. p. 38.

⁹⁴³ Vid. guión primero (<<1-.>>).

⁹⁴⁴ Vid. guión segundo (<<2-.>>).

⁹⁴⁵ El art. 26 de la Ley del IVA regula las <<exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes>>. Dicho artículo establece que están exentas del impuesto :

Estarán exentas del impuesto:

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos

Como afirma FALCÓN <<prescindiendo de los supuestos en que directa o indirectamente, los bienes se destinan a la exportación (en los que, obviamente, no llega a producirse en ningún momento el hecho imponible “asimilado a la importación”), es claro que cuando los bienes se destinan a otras fábricas o depósitos fiscales lo único que ocurre es que la “importación” se retrasa hasta la salida de estos últimos. Nos encontramos, pues con que el hecho imponible del IVA asimilado a la importación -permítasenos llamarlo así- se produce siempre con la salida de fábrica o depósito fiscal de un producto que ha sido objeto de una entrega anterior o de una adquisición intracomunitaria anterior que ha quedado exenta por haberse vinculado el bien al régimen de depósito distinto del aduanero (es decir, por haber entrado el bien -adquirido en el interior del país o en otro Estado miembro- en una fábrica o depósito fiscal)>>⁹⁴⁶.

En relación con el objeto de nuestro trabajo, es importante, a nuestro juicio, recalcar que el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, parece indicar que se consideran asimiladas a las importaciones de bienes, aquellos los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero.

El apartado 5º del artículo 19 de la Ley del IVA asimila a las importaciones de bienes entre otras operaciones el abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser vinculado a este régimen, se hubiese beneficiado de la exención del impuesto, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas.

7 (operaciones no sujetas al impuesto) , 20 (exenciones en operaciones interiores) , 22(exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones) , 23 (exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) 24(exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁹⁴⁶ FALCÓN Y TELLÁ, R., *El IVA asimilado a la importación...cit.*, p. 22.

En este sentido, el art. 24 Uno 1º e) de la Ley del IVA establece que <<Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente⁹⁴⁷, las siguientes operaciones: [...] e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen>>.

Por su parte, el art. 26 Uno de la Ley del IVA viene a abundar sobre lo ya dicho en el art. 24 ya que además de a dicho artículo se remite a los arts. 7, 20, 22 y 23 de la Ley del IVA. De acuerdo con el art. 26 Uno están exentas del IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7 (operaciones no sujetas al impuesto), 20 (exenciones en operaciones interiores), 22 (exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones), 23 (exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) 24 (exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Nótese, volviendo al apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, que el mismo se está refiriendo a que el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero se asimila a la importación, pero debe tratarse de bienes <<cuya entrega o adquisición intracomunitaria>>-la frase entrecomillada tiene gran importancia a

⁹⁴⁷ Como indica la Consulta a la DGT 2561/2011 de 26 octubre (JUR 2012\15135), <<Este Centro Directivo ha determinado en varias consultas (sirvan de ejemplo las consultas de 28-12-1989 y la vinculante V0017-06 de 11-01-2006, relativas a importaciones y exportaciones) que de la dicción de lo dispuesto en los artículos que regulan las exenciones de estas operaciones y, en particular, de la dicción del artículo 24 que establece: "Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente" hay que concluir que la voluntad del legislador ha sido considerar que la realización de una de las operaciones contempladas en este artículo deberá estar exenta del Impuesto siempre que se cumplan las condiciones y requisitos reglamentarios, no existiendo norma legal alguna que ampare o posibilite la renuncia a la exención por parte del adquirente de los bienes o servicios>>.

nuestro juicio- para vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero haya quedado exenta del IVA en virtud de los arts. 24 Uno, 1º e) y 26 Uno de la Ley del IVA.

En nuestra opinión, que ya que el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, no se refiere bienes importados sino a entregas de bienes o adquisiciones intracomunitarias que son introducidos-en uno de los supuestos en el régimen de depósito distinto del aduanero-, no parece lógico que el legislador indique que nos encontramos ante operaciones asimiladas a las importaciones. Parecería, por su parte más lógico de *lege ferenda* asimilar el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a una importación.

Por todo lo dicho cabe concluir al respecto con FALCÓN que el art. 19 5º, solo se refiere a la salida de un depósito fiscal de mercancías que no hayan sido importadas de terceros países, hemos de plantearnos si es correcta esa asimilación a la importación de que habla el citado art. 19 5º, y cuál es su alcance, pues estamos ante bienes que son originarios del interior del país o de otros Estados miembros, lo que hace difícilmente explicable su tratamiento como una importación. A juicio del autor, y pese a que los titulares de la potestad reglamentaria no parecen haberlo visto así, los supuestos del art 19 5º de la Ley del IVA deben ser tratados como un régimen interior, y no como una importación. En efecto, pese a la <<asimilación>> a la importación de que habla la Ley, es claro que no existe ni puede existir ninguna importación propiamente tal. Por tanto, resulta más correcto -pese a la terminología del art. 19 5º- asimilar el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a una operación interior⁹⁴⁸.

⁹⁴⁸ FALCÓN Y TELLÁ, R., *El tratamiento en el IVA de las salidas de un depósito distinto del aduanero...cit.*, pp. 6-7. (consultado en www.westlaw.com)

Sobre la asimilación del abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a una operación interior y no a una importación afirma FALCÓN que <<Ciertamente la terminología legal parece remitir al régimen aduanero, pero ello resulta absurdo tratándose precisamente de depósitos (fiscales) distintos de los aduaneros; y se explica, a mi juicio, simplemente porque no hay una entrega de bienes (transmisión del poder de disposición sobre el bien) ni una prestación de servicios, sino una salida de la fábrica o del depósito fiscal hecho imponible éste que, en los regímenes aduaneros sí supone el devengo de una importación. Es pues únicamente, la inercia mental lo que ha llevado a los redactores de la Ley a asimilar la salida de fábrica a una importación (y no a una operación interior) y por tanto a dicha asimilación no debe atribuírsele otro alcance jurídico que la sujeción al IVA de la operación de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero. Pero sujeción al régimen interior del IVA y no al IVA sobre las importaciones>>⁹⁴⁹.

Sobre este particular indica SOLANA VILLAMOR, que los supuestos legales de sujeción recogidos en el art. 19 5º de la Ley del IVA responden a una finalidad en la que lo que se persigue con ellos es no discriminar a las mercancías comunitarias con tratamiento respecto al impuesto más perjudicial que el que se aplica a las mercancías no comunitarias. Si las entregas y prestaciones de servicios que tienen por objeto mercancías no comunitarias se benefician de la exención del impuesto por el hecho de su vinculación a unos regímenes aduaneros suspensivos y en tanto permanecen en tal situación, no parece ajustado a los fundamentos que inspiran la Unión Europea el hecho de que tales exenciones no sean aplicables cuando se trate de mercancías comunitarias⁹⁵⁰.

⁹⁴⁹ *El IVA asimilado a la importación...cit.*, p. 24.

⁹⁵⁰ Vid. SOLANA VILLAMOR, F., *El IVA en las operaciones asimiladas a importaciones...cit.* p. 39.

C. El depósito distinto del aduanero: Productos en régimen suspensivo de IIEE

El régimen de depósito distinto del aduanero (IVA) a diferencia del régimen suspensivo (IIEE) no está regulado en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (LCEur 2006, 3252), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido IVA, que simplemente autoriza a los Estados miembros a establecer una exención. El régimen de depósito distinto del aduanero en el IVA sólo se aplica en España. En otros países puede aplicarse o bien el régimen general del IVA, o bien el correspondiente régimen especial que hayan establecido al amparo de esa autorización.

En nuestro país, como la salida de los productos objeto de los impuestos especiales (de fabricación) de las fábricas y depósitos autorizados normalmente son consecuencia de una venta, la misma daría lugar a una entrega de bienes, que como regla general se devenga con la puesta a disposición del comprador⁹⁵¹. Pero la Ley del IVA ha extendido estos supuestos al régimen de IVA asimilado a la importación, pese a que en estos casos no nos encontramos ante un régimen suspensivo aduanero, sino fiscal y pese a que no ha existido incumplimiento de los requisitos de la exención.

En el régimen de depósito distinto del aduanero no se aplican impuestos especiales, porque están suspendidos, y no se aplica tampoco el IVA, porque mientras sea aplicable el régimen suspensivo de impuestos especiales las entregas que se realicen están exentas⁹⁵².

⁹⁵¹ Vid. sobre los supuestos del devengo del impuesto en las operaciones interiores en el IVA art. 75 de la Ley del IVA y arts. 63 a 67 de la Directiva 2006/112/CE.

⁹⁵² Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...cit.*, pp.317-318.

El art. 24 Dos de Ley del IVA, en su párrafo cuarto, se refiere para definirlo a los <<depósitos distintos de los aduaneros>>⁹⁵³ a los efectos de la Ley 37/92 mediante una remisión al Anexo de la propia ley en su apartado Quinto, del Impuesto sobre el Valor añadido de la siguiente forma:

<<A los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en el anexo de la misma>>.

En este sentido, el apartado Quinto del Anexo de la Ley del IVA define el régimen de los <<depósitos distintos>> de los aduaneros de la siguiente forma:

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal⁹⁵⁴.

⁹⁵³ Una consideración de *lege ferenda* al respecto, podría ser la de entender que el legislador debería referirse a depósito distinto del aduanero (en singular) y no a depósito distinto de los aduaneros (en plural), ya que hay muchas modalidades de depósitos aduaneros pero en el Impuesto sobre el Valor Añadido el régimen es uno: el depósito distinto del aduanero.

⁹⁵⁴ Del mismo tenor literal que el punto Quinto, letra a) del Anexo de la Ley del IVA se pronunciaba la disposición adicional cuarta de la Ley de IIEE. En este sentido, la mencionada disposición adicional definía el depósito distinto del aduanero de forma prácticamente idéntica a como lo hace actualmente el punto quinto del anexo de la Ley del IVA, hasta que la misma fue derogada por la disposición derogatoria única de la Ley núm. 40/1995, de 19 de diciembre (RCL\1995\3402). Establecía que:

<<A efectos de lo dispuesto en el apartado quinto del anexo de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará régimen de depósito distinto de los aduaneros el régimen suspensivo

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros⁹⁵⁵, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere este párrafo b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos>>.

Cabe concluir por tanto, sobre la base de lo establecido en el Anexo Quinto de la Ley del IVA, que hay dos clases de depósito distinto de los aduaneros, aquel que

aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal>>.

⁹⁵⁵ Por ejemplo los cítricos y el aceite de oliva. Vid. sobre este punto el Real Decreto 1282/2010, de 15 de octubre que regula los mercados secundarios oficiales de futuros, opciones y otros instrumentos financieros derivados (RCL 2010\2679).

podríamos denominar “fiscal” reservado exclusivamente para el depósito de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (definido en el apartado a) del Anexo Quinto) y el “normal” que es aquel al que se puede vincular cualquier mercancía siempre que no esté sujeta a los impuestos especiales de fabricación. Esta última clase de DDA -el que hemos denominado “normal”- solo será aplicable a los bienes entregados a personas que actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser utilizados en tiendas libres de impuestos.

El abandono del régimen de depósito distinto del aduanero de los referidos bienes no incluidos entre los expresamente mencionados en el segundo párrafo del número 5º del artículo 19 de la Ley 37/1992, ya sea por la cantidad total o parcial de los bienes importados, constituye una operación asimilada a importación a efectos del IVA, que estará sujeta a dicho Impuesto en tal condición. La liquidación de las referidas operaciones asimiladas a importación⁹⁵⁶ lleva a cabo en el momento de la desvinculación del régimen, mediante el Modelo 380⁹⁵⁷.

⁹⁵⁶ Vid. a mayor abundamiento sobre las operaciones asimiladas a las importaciones, SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.; ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y Comercio Internacional: Importación, Exportación, Regímenes aduaneros, Operaciones Intracomunitarias, Servicios Internacionales*, Francis Lefebvre, 2005, nº marginal 850-875.

⁹⁵⁷ Sobre este particular se indica en CEOE, *Propuestas para la reforma fiscal*, 2014 << La jurisprudencia del TJUE y la Administración Tributaria han determinado que la liquidación de las operaciones asimiladas a la importación por abandono del régimen de depósito distinto del aduanero de los productos objeto de impuestos especiales siempre ha de arrojar cuota cero y que no es posible la liquidación de intereses de demora puesto que nunca hay un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

La existencia de un modelo específico para la declaración de estas operaciones ha dejado de tener sentido puesto que no redundará en mejora alguna para la gestión del impuesto y genera importantes cargas formales para las empresas>>.

Como señala GASCÓN cuando tiene lugar una entrada de bienes en el territorio de aplicación del impuesto, pero los bienes son introducidos en los depósitos distintos de los aduaneros, se produce el hecho imponible importación, pero para evitar la tributación se aplica a esta importación la exención del artículo 65 de la Ley, no tributando hasta que abandonan el citado régimen⁹⁵⁸.

D. Régimen suspensivo *versus* depósito distinto del aduanero⁹⁵⁹

⁹⁵⁸ GASCÓN ORIVE, A., *El IVA y el comercio internacional...cit*, p.163. Sobre este particular, el autor, recoge el siguiente ejemplo: << Supongamos una empresa española establecida en Madrid, y dedicada al refino de crudos de petróleo. En su refinería de Cartagena se produce la entrada de crudo de petróleo procedente de Arabia. En dicha refinería, que tiene la consideración de depósito distinto del aduanero, se produce la transformación del crudo en gasolina que salen del citado depósito.

Cuando se produce la entrada existe hecho imponible importación (Art. 18 Uno y Dos), puesto que se trata de un bien que procede de un país tercero (Arabia). Ahora bien, se aplica la exención del artículo 65 de la Ley. La tributación se produce cuando el bien abandone la refinería transformado en gasolina (Apartado Tercero de la Resolución 1/1994, de 10 de enero de la D.G. de Tributos)>>.

⁹⁵⁹ La Ley del IVA se refiere, parece de forma indiferenciada, a <<depósito distinto del aduanero>> en los arts. 18, 24, 65, 77, 83, 171 de a <<depósito distinto de los aduaneros>> arts. 24, 83 y Anexo Quinto. En el Reglamento, del mismo modo se hace esta doble diferenciación, a nuestro juicio ficticia, refiriéndose a <<depósito distinto del aduanero>> el art. 20, y a <<depósito distinto de los aduaneros>> en los arts. 12 y 73. Parecería, por lo tanto deseable que de *lege ferenda* el legislador procediese a normalizar dicha situación, si es que no hay ningún elemento diferenciador entre las dos expresiones (<<depósito distinto del aduanero>> y <<depósito distinto de los aduaneros>>), como es nuestra opinión.

En este sentido SOLANA VILLAMOR, F., en *Tributación por IVA de las operaciones en régimen suspensivo de Impuestos Especiales (I)*, Impuestos, Año nº 13, nº 1, 1997, p. 337, indica que <<si bien, en un principio, tanto la normativa interna como en la comunitaria, denominan este régimen como <<régimen de depósito distinto del aduanero>>, las últimas modificaciones introducidas en el marco normativo utilizan la expresión <<régimen de depósito distinto de los aduaneros>> [...]. Señala el autor sobre la adopción del plural que <<Pensamos que la adopción del plural se debe al

Como afirma ALONSO GONZÁLEZ, IVA y accisas comparten un problema de raíz: la falta de armonización en cuanto a tipos de gravamen. Circunstancia que impide en el caso del IVA la aplicación del principio de tributación en origen, puesto que, de aplicarse ahora originaría notables distorsiones en la competencia, en la medida en que los productos fabricados en países que aplican unos tipos más altos se verían perjudicados al encarecer su precio final frente a los que proceden de Estados con tributación más baja. Como la consecución del mercado interior europeo no podía demorarse hasta que se solucionaran por completo estas diferencias, por ello los impuestos sobre el consumo han tenido que articular diversos mecanismos tendentes a compatibilizar la desaparición de las fronteras fiscales con la pervivencia del principio de tributación en destino⁹⁶⁰.

El art. 4.27 de la Ley de IIEE define el régimen suspensivo de la siguiente forma:

<<El régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo>>.

El ámbito de aplicación del régimen de depósito distinto del aduanero, en el IVA, y del régimen suspensivo, en los impuestos especiales de fabricación, es en relación con los bienes objeto de los impuestos especiales coincidente, salvo en la circulación intracomunitaria en la que, en impuestos especiales se mantiene el régimen suspensivo, mientras que, en el IVA, no es necesario el régimen de

reconocimiento de que existen varias clases de depósitos aduaneros, lo que no es contrario a la existencia de un único régimen de depósito aduanero>>.

⁹⁶⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La armonización de los Impuestos Especiales en la Unión Europea*, Revista latinoamericana de derecho tributario, nº 1, 1997, p.108.

depósito ya que se aplica el llamado régimen transitorio: entrega intracomunitaria exenta con derecho a devolución del IVA soportado, en el Estado miembro de origen, y adquisición intracomunitaria (que viene a coincidir con la salida del régimen suspensivo a efectos de impuestos especiales) sujeta en el Estado de destino.

Restablecido el equilibrio fiscal de la operación de importación exenta, mediante la liquidación de la operación asimilada a importación que corresponda, no resultará procedente liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido por la citada importación exenta por ningún otro procedimiento. En particular, no resultará exigible liquidar la ultimación del régimen utilizando el DUA de importación con el que se vinculó la mercancía al régimen de depósito distinto del aduanero, ni por la sociedad que realizó tal importación, ni tampoco por la consultante propietaria de los bienes en el momento en que los mismos abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero a los que se vincularon desde el momento de su importación⁹⁶¹.

Nótese, en este sentido, que el art. 12.2 del Reglamento del IVA, establece:

<<Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionados con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinan a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 24 de la Ley del Impuesto>>.

⁹⁶¹ Vid. Consulta a la DGT 2333/2008 de 10 diciembre (JT 2009\422).

Por su parte, el art. 7.2 de la Ley de IIEE haciendo una labor de interconexión de los dos regímenes indica que el impuesto especial de fabricación que corresponda se devengará:

<<En los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal, a una entrega directa, cuando circulen con destino a un destinatario registrado, a un lugar donde se produzca la salida del territorio de la Comunidad de los productos sujetos a impuestos especiales o a uno de los destinatarios, situados en el ámbito territorial comunitario no interno, a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv)⁹⁶², de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de

⁹⁶² Esto es, los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Comunidad, aun cuando los productos circulen a través de un tercer país o territorio tercero:

a) Desde un depósito fiscal con destino a: [...] <<iv) uno de los destinatarios contemplados en el artículo 12, apartado 1, cuando los productos se expidan desde otro Estado miembro>>; esto es a destinatarios exentos.

Por su parte el art. 12.1 de la Directiva 2008/118 se refiere a los siguientes destinatarios:

<< 1. Los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados:

- a) En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;
- b) por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;
- c) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;
- d) por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;

2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, la importación se efectuará en régimen suspensivo>>.

De los preceptos transcritos tanto de la Ley de IIEE como de la Ley del IVA y su Reglamento relativos al régimen suspensivo y el depósito distinto de los aduaneros cabe hacer las siguientes consideraciones:

1. De la comparativa entre la definición del punto quinto letra a) del anexo de la Ley del IVA con el art. 4.27 de la Ley de IIEE que define el concepto de régimen suspensivo, concepto que si lo completamos con el art. 7.2 de la Ley de IIEE cabe concluir que ambos regímenes tienen muchos aspectos análogos.

Nótese que el art. 7.2 de la Ley de IIEE, viene a completar la definición de régimen suspensivo recogida en el art. 4.27 de la misma Ley al adicionar a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, como situaciones en las que no se produce el devengo del impuesto especial, la importación. En este sentido el art. 7.2 de la Ley de IIEE indica que se producirá el devengo del impuesto especial que proceda <<En los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal, [...] la importación se efectuará en régimen suspensivo>>.

e) para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del impuesto sobre el valor añadido.

2. Las exenciones serán aplicables en las condiciones y con los límites que fije el Estado miembro de acogida.

Los Estados miembros podrán conceder la exención mediante el procedimiento de devolución de los impuestos especiales>>.

2. Los preceptos que acabamos de citar tanto de la Ley de IIEE como de la Ley del IVA relativos al régimen suspensivo y depósito distinto del aduanero son coincidentes con la salvedad de que, en el depósito distinto de los aduaneros en lo relativo a la circulación, esté régimen de suspensión del devengo del IVA, comprende únicamente aquella que se realice entre fábrica y depósitos fiscales al igual que lo hace el régimen suspensivo. Este último régimen de suspensión del devengo de los impuestos especiales incluye también además de la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se lleve a cabo entre fábricas y depósitos fiscales, aquella que tiene lugar entre distintos Estados miembros en régimen suspensivo y la circulación con destino a los depósitos de recepción.

Podemos por tanto concluir, en palabras de SOLANA VILLAMOR que el régimen de depósito distinto de los aduaneros no es otra cosa, si se nos permite la expresión, que el régimen suspensivo de los impuestos especiales recortado. El recorte se ha hecho necesario, a juicio del autor, debido a que en la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales con destino a un depósito de recepción, el régimen fiscal aplicable a los impuestos especiales coincide con el régimen del IVA aplicable a las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Esto es, el devengo de los impuestos especiales se produce con ocasión de la recepción de los productos por el destinatario⁹⁶³, devengo que coincide con el del IVA en las adquisiciones intracomunitarias que se produce en el momento en que tiene lugar la puesta a disposición del adquirente. Por ello, no ha resultado, lógicamente, aconsejable someter estas operaciones a un régimen especial⁹⁶⁴.

⁹⁶³ Vid. art. 7.3 de la LIIEE que establece que el devengo se producirá:

<<3. En los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino>>.

⁹⁶⁴ SOLANA VILLAMOR, F., *El régimen de depósito distinto de los aduaneros. Un posible tratado de paz entre el IVA y los Impuestos Especiales*, Impuestos, Tomo II, 1993, p.155.

Es por ello, que el régimen de depósito distinto al aduanero en el IVA está íntimamente ligado a al régimen suspensivo aplicable a los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

Nótese en este sentido, que tanto la Ley 37/1992 del IVA, como la Ley 38/92, de Impuestos Especiales fueron ambas aprobadas en la misma fecha: 28 de diciembre. Parece lógico que durante su proceso de elaboración, como consecuencia de su coincidencia en el tiempo, se tratase de adecuar la exacción del IVA en el supuesto que la misma tuviese por objeto productos incluidos dentro del ámbito material de los impuestos especiales de fabricación.

Los productos objeto de los impuestos especiales se encuentran en régimen suspensivo de dichos impuestos mientras permanezcan en las fábricas o los depósitos fiscales o se importen con destino directo a tales lugares, y dicho régimen finaliza, con carácter general, cuando se realice el autoconsumo o la salida de la fábrica o depósito fiscal.

E. Sujetos pasivos

El sujeto pasivo de la importación se define en el artículo 86 de la Ley del IVA, según el cual:

Serán sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones, esto es los importadores con independencia de que sean empresarios o profesionales o no lo sean. La principal ventaja del régimen suspensivo es que el importador no adelanta el montante del IVA asimilado a la importación y a que

Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

1º Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

2º Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del impuesto.

3º Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números anteriores.

4º Los adquirentes o, en su caso, los propietarios de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta Ley⁹⁶⁵.

La condición de sujeto pasivo recae en el importador o propietario inicial de los productos, si no hay transmisión de su propiedad, que es quien tiene la libre disposición de los bienes en el momento del devengo. En estos supuestos, la salida del depósito no obedece a una entrega de los productos, pero al ultimarse el régimen suspensivo de los impuestos especiales se produce el devengo del IVA; en este caso, el sujeto pasivo es el mismo antes y después de la toma de decisión de abandonar el régimen⁹⁶⁶.

⁹⁶⁵ Vid. sobre este particular, Resolución de la DGT 2333/2008, de 10 diciembre (JT 2009, 422).

⁹⁶⁶ SOLANA VILLAMOR, F., *Tributación por IVA de las operaciones en régimen suspensivo de Impuestos Especiales (y II)*, Impuestos, Año nº 13, Nº 1, 1997, p. 393.

En el régimen de depósito distinto del aduanero, los importadores serán los propietarios del producto nacional, los adquirentes intracomunitarios o los destinatarios de los bienes procedentes de terceros países en las importaciones, cuando no se haya producido una entrega posterior una vez que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación quedan vinculados al régimen suspensivo.

Si ha tenido lugar una entrega posterior a la importación, entrega, adquisición intracomunitario o a la prestación de servicios, cabe señalar que son sujetos pasivos, por lo tanto, las personas que deciden el abandono del régimen suspensivo⁹⁶⁷.

En el caso particular de operaciones asimiladas a las importaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero por parte de los bienes negociados en mercados oficiales de futuros y opciones, el sujeto pasivo del impuesto será la Sociedad rectora del mercado que actúa como contraparte en todas las operaciones y, entre ellas, en la entrega material de bienes a un tercero que aparece ante ella como comprador⁹⁶⁸.

⁹⁶⁷ Cfr. con resolución DGT 1/1994, de 10 de enero (RCL 1994\111).

⁹⁶⁸ Cfr. SOLANA VILLAMOR, F., *El IVA en las operaciones asimiladas a importaciones...* cit. p. 74.

En este sentido Real Decreto 1282/2010, de 15 octubre que Regula los mercados secundarios oficiales de futuros, opciones y otros instrumentos (RCL 2010\2679), regula en su artículo 14 la naturaleza y funciones de los mercados secundarios oficiales de futuros, opciones y otros instrumentos financieros derivados. Su tenor literal es el siguiente:

<<1. Los mercados secundarios oficiales de futuros y opciones estarán regidos y administrados por una sociedad anónima, denominada sociedad rectora, que tendrá como objeto exclusivo las funciones contempladas en este real decreto y aquellas directamente relacionadas con su desarrollo.

2. A la sociedad rectora le corresponde organizar, dirigir, ordenar y gestionar el registro, la negociación, compensación y liquidación, así como la contrapartida de los contratos actuando

La Resolución de la DGT 1/1994, de 10 de enero (RCL 1994, 111), sobre la tributación de las operaciones relativas al Depósito distinto del aduanero en relación con la figura del sujeto pasivo en estas operaciones, concluyó lo siguiente:<<(…) En aplicación de dicho precepto y en relación con las operaciones que se contemplan en esta Resolución, los importadores serán los propietarios del producto nacional, los adquirentes intracomunitarios o los destinatarios de los bienes procedentes de terceros países, cuando no se haya producido una entrega subsiguiente a la vinculación de los bienes al régimen suspensivo o, bien, los adquirentes de los productos cuando haya tenido lugar dicha entrega posterior y que, en todos los casos, son las personas que deciden el abandono del régimen para destinar los bienes al consumo en el territorio de aplicación del Impuesto. No es conforme a la normativa del Impuesto que los sujetos pasivos de las importaciones y de las operaciones asimiladas a la importación sean quienes presten los servicios exentos relativos a dichos bienes mientras permanezcan al amparo del régimen de depósito descrito. En particular, no lo serán los titulares autorizados de los depósitos fiscales, aunque estén obligados, por imperativo legal, a liquidar y repercutir a los propietarios de los bienes o representantes de los mismos los Impuestos Especiales exigibles con ocasión del abandono del régimen suspensivo (...)>>.

como compradora en los contratos frente al vendedor y como vendedora en los contratos frente al comprador. La sociedad rectora llevará a cabo todas o algunas de estas funciones de acuerdo con lo establecido en este real decreto, en el Reglamento del mercado y en las condiciones generales del correspondiente contrato.

3. La sociedad rectora será la responsable de la organización de los servicios que ofrezca y dispondrá de los medios precisos para su funcionamiento, y en general, dirigirá y ordenará las actividades que se desarrollen en el mercado.

4. La sociedad rectora no tendrá la condición de miembro negociador del correspondiente mercado. No obstante, realizará en el mercado las actuaciones encomendadas por este real decreto>>.

En este sentido, cabe deducir de la Resolución 1/1994 que será sujeto pasivo de las operaciones asimiladas a las importaciones quién decida el abandono del régimen, sea en calidad de propietario de la mercancía, sea quien tenga en ese momento un poder suficiente sobre la mercancía por el que pueda disponer de la misma. De la misma manera, y en relación con las prestaciones de servicios, el sujeto pasivo que soporta la carga impositiva que corresponde a la ultimación del régimen especial es quien recibe los servicios exentos y no quien los presta. Esta aseveración es aplicable tanto si ha habido entregas exentas con posterioridad al servicio, en cuyo caso dichos servicios constituyen mayor precio de la entrega exenta y, consiguientemente, van a ser objeto de imposición a la salida de la mercancía del régimen, como si no ha habido entrega posterior, en cuyo caso a la salida será sujeto pasivo quien recibió directamente el servicio y deberá liquidar el Impuesto como sujeto pasivo. Por tanto, debe entenderse que será sujeto pasivo el propietario o quien disponga de las mercancías y lo será por los servicios que se presten a las mercancías y repercutan en un mayor valor de las mismas cuando se incorporen al mercado, de tal manera que resultan ajenas al régimen las operaciones que no tengan por objeto directo estas mercancías, en el que el servicio se presta mediante las mercancías que se encuentran vinculadas al régimen⁹⁶⁹.

Finalmente cabe recalcar, de acuerdo con el apartado 2º del Anexo Sexto de la Ley del IVA, el propietario de los bienes en ese momento, tiene la condición de sujeto pasivo y debe presentar la declaración-liquidación correspondiente, siendo por tanto la persona obligada a la liquidación e ingreso de las cuotas correspondientes a la salida de las áreas del art. 23 LIVA o abandono de los regímenes del art. 24 LIVA.

⁹⁶⁹ Consulta a la DGT 1020/2007 de 24 mayo (JT 2007\642)

El obligado a ingresar las cuotas indicadas puede deducirlas de acuerdo con lo previsto en la Ley para los supuestos contemplados en su artículo 84, apartado uno, número 2º⁹⁷⁰.

Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que resulten ser sujetos pasivos del mismo, de acuerdo con lo dispuesto en este número, pueden deducirse las cuotas liquidadas por esta causa en las mismas condiciones y forma que los establecidos en dicho territorio.

F. La base imponible en el depósito distinto del aduanero. Tipo impositivo

El procedimiento para la determinación de la base, en palabras de SOLANA VILLAMOR, <<arranca de lo que podríamos denominar la base de partida, considerando como tal la correspondiente a la entrega, adquisición intracomunitaria, o importación, exentas, relativa a los bienes que abandonan el régimen, más próxima en el tiempo a dicho abandono; si tales bienes hubieran sido objeto de una serie de operaciones exentas en cadena, únicamente se tendría en cuenta la base correspondiente a la última. Ahora bien, si los bienes que abandonan el régimen proceden de la mezcla o incorporación de otros, la base de partida será el resultado de adicionar las bases de partida correspondientes a las de cada uno de los componentes. A la base de partida se le adicionarán los importes de las contraprestaciones correspondientes a los servicios prestados con posterioridad a las entregas, adquisiciones e importaciones relativas a las bases de partida consideradas, hasta el momento de la ultimación del régimen>>⁹⁷¹.

⁹⁷⁰ El art. 81º de la Ley del IVA regula determinados supuestos de inversión del sujeto pasivo.

⁹⁷¹ SOLANA VILLAMOR, F., *Tributación por IVA de las operaciones en régimen suspensivo de Impuestos Especiales (y II)*...cit. p. 390.

La regla general para determinar la base imponible en las importaciones se recoge en el art. 83 de la Ley del IVA y establece que:

En las importaciones de bienes, la base imponible resulta de adicionar al valor de aduana⁹⁷² los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. Se entiende a efectos de la Ley del IVA por <<primer lugar de destino>> el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

⁹⁷² Vid. sobre el valor de aduana obtenido de acuerdo con Código Aduanero Comunitario aprobado por Reglamento 2913/1992, de 12 octubre (LCEur 1992\3275), CHECA GONZÁLEZ, C., *El valor en aduana y los distintos métodos para determinarlo de acuerdo con el Código Aduanero Comunitario*, Quincena Fiscal, nº17, 1993 (consultado en www.westlaw.es); ABAJO ANTON, L.M., *El despacho aduanero*, Fundación Confemetal, 2000, pp.145-199. Sobre el valor en aduana en las ventas sucesivas, DE BUERBA MARTÍN, M., *El valor en aduana en el caso de ventas sucesivas*, en VV.AA, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp.757-781; MASCÓ, B., *Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales* (Dir. y Coord. BERCHE MORENO, E.), Bosch JMB Editor, 2013, pp. 92-118.

En las importaciones de productos informáticos normalizados, la base imponible es la correspondiente al soporte y a los programas o informaciones incorporados al mismo (art. 83 Dos 5º de la Ley del IVA).

Como ya se ha tratado en el § V) A)⁹⁷³, indica el párrafo inicial del artículo 16.1 de la Sexta Directiva, que con el hecho imponible asimilado a la importación de lo que se trata es de que la exacción al abandonar el régimen de depósito distinto del aduanero debe corresponderse con la cuantía del impuesto sobre el valor añadido que debería haberse percibido si la operación hubiera sido gravada en la importación o en el interior del país.

Las reglas para determinar la base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero están contenidas en el artículo 83.Dos.3ª de la Ley 37/1992 y son las siguientes:

a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 (adquisiciones intracomunitarias de bienes)⁹⁷⁴ o las reglas generales del apartado uno del art. 83 o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.

⁹⁷³ Vid. <<Origen y naturaleza jurídica del denominado IVA asimilado a la importación>>.

⁹⁷⁴ El art. 82 de la Ley del IVA establece que:

Uno. La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo anterior. Esto es, con los artículos relativos a la determinación de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Los mismos son el 78, 79, 80 y 81 de la Ley del IVA. En el primero se establece la regla general que se aplica a la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios: <<La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas>> (apartado Uno), qué se incluye en el concepto de contraprestación (apartado Dos) y lo que no se incluye en la misma (apartado Tres). El artículo 79 regula las reglas especiales de la base imponible en las

entregas de bienes y prestaciones de servicios, el art. 80 trata determinados supuestos cuya concurrencia tiene como consecuencia que la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios debe ser modificada y el art. 81 regula el régimen de determinación de la base imponible, que con carácter general será el de estimación directa.

En particular, en las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes que consistan en <<la afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro>> (artículo 16 2º), la base imponible se determina:

- Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible es la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible es la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

- Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

- No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega (artículo 79 Tres).

En el supuesto de que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de los bienes, se regularizará su situación tributaria en la forma que se determine reglamentariamente.

Dos. Cuando se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales siendo el transmitente sea un empresario o profesional, si el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte. la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones

- b) Para los bienes procedentes del interior del país, la base que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del impuesto.
- c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.
- d) En todos los casos, base imponible debe comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.
- e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integra en la base imponible del impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.

De la lectura de este artículo cabe deducir, señala la Consulta a la DGT 1020/2007 de 24 mayo (JT 2007\642), que la base imponible tiene una relación directa con el valor de la mercancía que abandona el régimen de depósito distinto del aduanero. De ahí que el legislador, al definir esta magnitud, la delimite desde la última entrega exenta (ya sea ésta una entrega, una adquisición intracomunitaria o una importación), incrementada, en su caso, con los servicios exentos prestados posteriormente a las mercancías y que, normalmente, incrementan el valor de mercado de la mercancía. La razón de que el legislador haya considerado que los servicios que formarán parte de la base imponible sean los prestados desde las

intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.

últimas entregas exentas obedece a que los restantes servicios que se hubieran prestado, y que son anteriores a la última adquisición exenta estarán integrados en el precio de la mercancía como un mayor valor de ésta, y serán de esta forma objeto de imposición a la salida del régimen suspensivo.

En este sentido, como bien señala a nuestro juicio la Resolución DGT 1/1994, de 10 de enero (RCL 1994\111) <<Las reglas contenidas en este precepto [83 Dos 3º LIVA] tienen por objeto restablecer el equilibrio fiscal correspondiente a los productos que abandonan el régimen de depósito distinto de los aduaneros, exigiéndose en el momento de dicho abandono la misma cuota del IVA que hubiera correspondido a las operaciones que se beneficiaron de la exención como consecuencia de la vinculación a los regímenes suspensivos [...]>>.

En este mismo sentido, sobre las reglas contenidas el art. 83 Dos 3º de la Ley del IVA, cabe señalar que tienen como finalidad restablecer el equilibrio fiscal correspondiente a los productos que abandonan el régimen de depósito distinto de los aduaneros, exigiéndose en el momento de dicho abandono la misma cuota del IVA que hubiera correspondido a las operaciones que se beneficiaron de la exención como consecuencia de la vinculación al régimen de depósito distinto del aduanero. De este modo, se recuperara la cuota que hubiera correspondido a las operaciones que se beneficiaron de la exención⁹⁷⁵.

⁹⁷⁵ La STSJ de Justicia de Castilla-La Mancha de 15 diciembre (JT 2010\25) señala en relación con el art. 83 del LIVA, apartado dos, regla 3 [depósito distinto del aduanero] que <<en el ámbito de Impuestos Especiales se exige, conforme al artículo 18.3, la aplicación del método FIFO, éste debe ser aplicado igualmente respecto a la valoración de los productos vinculados a aquel régimen que pudieran estar sujetos a IVA>>. La Resolución 1/1994, de 10 de enero, de la Dirección General de Tributos correspondiente a la Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones relativas al régimen de depósitos distinto del aduanero determina que <<cuando los bienes que abandonen el régimen suspensivo fuesen el resultado de la mezcla de otros varios de distinta procedencia o de la misma procedencia pero de distintas calidades la base imponible se formará hallando el precio medio ponderado que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo o por

En esta misma línea ya hemos indicado que se pronunció el art. 16 de la Sexta Directiva al establecer la posibilidad de que quedasen exentos del IVA todas o alguna de las operaciones en él reseñadas, a condición de que no estuviesen dirigidas a una utilización y/o a un consumo finales y de que la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido, percibido en el momento del consumo, se corresponda con la cuantía del impuesto que debería haberse percibido si cada una de esas operaciones hubiera sido gravada en la importación o en el interior del país.

Al respecto indica la STS de 23 junio 2011 (RJ\2011\5548) que <<Se ha de reparar en que, con este hecho imponible asimilado a la importación, de lo que se trata es de que, como indica el párrafo inicial del artículo 16.1 de la Sexta Directiva, la exacción, al abandonar el régimen de depósito distinto del aduanero, se corresponda con la cuantía del impuesto sobre el valor añadido que debería haberse percibido si la operación hubiera sido gravada en la importación o en el interior del país>>.

Recapitulando, sobre el art. 83 Dos 3º de la Ley del IVA, señala su apartado e) que la base imponible de los bienes que abandonen el depósito distinto del aduanero, en todos los supuestos de su abandono, <<se integrará en la base imponible del impuesto especial exigible por abandono de dicho régimen>>.

El apartado a) del art. 83 Dos 3º de la Ley del IVA establece que en el caso de que los bienes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero procediesen de terceros países, la base imponible es la que hubiese correspondido a la importación exenta en virtud de la cual los bienes se vincularon al régimen suspensivo; si los bienes proceden de otro Estado miembro de la UE, la base

aplicación de cualquier otro procedimiento admitido en derecho que permita determinar de forma razonable y sin perjuicio para el Tesoro el precio del producto correspondiente>>.

imponible es la relativa a la adquisición intracomunitaria de los bienes exenta del Impuesto al estar amparada por el régimen suspensivo de impuestos especiales.

Si los bienes proceden del interior del país, la base imponible de los bienes que abandonen el depósito distinto del aduanero es la que resulte de la última entrega exenta de los bienes vinculados al régimen suspensivo⁹⁷⁶. Y en el supuesto de que hubiese incorporación o transformación de los bienes indicados anteriormente, la suma de las bases que resulten de aplicar los criterios que señalamos en el presente párrafo⁹⁷⁷.

Finalmente, si los bienes fueron objeto de entregas o servicios mientras permanecían al amparo del régimen suspensivo, la base imponible debe comprender también las contraprestaciones de las referidas operaciones exentas⁹⁷⁸.

Como conclusión y en términos generales cabe señalar que la base imponible en IVA de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto de los aduaneros, resulta de añadir a la contraprestación de las operaciones que se han beneficiado de la exención de dicho tributo, el Impuesto Especial exigible en el momento del abandono del régimen suspensivo de impuestos especiales.

Huelga recordar finalmente, que cuando no haya importación ni se produzcan las circunstancias a las que se refiere al art. 19 5º de la Ley del IVA, esto es ausencia de entregas o adquisiciones intracomunitarias o prestaciones de servicios exentas en todos los casos, el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero

⁹⁷⁶ Vid. art. 83 Dos 3º b) de la Ley del IVA.

⁹⁷⁷ Vid. art. 83 Dos 3º c) de la Ley del IVA.

⁹⁷⁸ Vid. art. 83 Dos 3º d) de la Ley del IVA.

constituye operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido *stricto sensu* y procederá su exigencia, además del Impuesto Especial que corresponda.

Como parece lógico si el impuesto especial de fabricación que corresponda no se devenga, no podrá, por lo tanto, integrarse el mismo en la base imponible del IVA. Es por ello, que mientras que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación están amparados bajo el régimen suspensivo, el IVA no es exigible. Cabe señalar, que se produce por tanto desde el punto de vista temporal una equiparación del momento del devengo de ambos impuestos.

El devengo del IVA en los supuestos de depósito distinto del aduanero en relación con los bienes objeto de IIEE se produce en el momento de salida de los productos de una fábrica o depósito fiscal, o en el momento de su autoconsumo⁹⁷⁹ (arts. 7 y 11 de la Ley de IIEE).

No obstante, los productos se mantienen en régimen suspensivo si se destinan directamente a otras fábricas o depósitos fiscales o a la exportación, así como cuando se destinan a la fabricación de productos que no sean objeto de impuestos especiales, que a su vez se destinan a la exportación, con cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 3 del RIIEE⁹⁸⁰.

En palabras de SOLANA VILLAMOR, <<La nueva normativa se propone corregir las consecuencias de las diferencias existentes en los elementos

⁹⁷⁹ A estos efectos se entiende por autoconsumo <<el consumo o la utilización de los productos objeto de impuestos especiales de fabricación efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo>>, pues es de aplicación el art. 4.3 de la Ley de IIEE y no la definición de autoconsumo a efectos de IVA.

⁹⁸⁰ El Reglamento de IIEE denomina a este procedimiento "perfeccionamiento fiscal", aunque se trata de un régimen distinto del que con el mismo nombre aparece contemplado en el art. 24 de la Ley del IVA.

estructurales de ambas figuras tributarias, buscando no ya la identidad de los sujetos pasivos, lo que no es posible en el sistema fiscal español, pero sí, al menos, que el momento del devengo sea el mismo para los dos impuestos, de tal forma que mientras los productos se mantengan en suspensión del impuesto especial no sea exigible tampoco el IVA, por la aplicación de un supuesto de exención⁹⁸¹, lo que a su vez origina que al determinarse la base del IVA, ésta incorporará el impuesto especial, salvo que resulte aplicable un supuesto de exención>>⁹⁸².

Para concluir, cabe recalcar lo ya señalado con anterioridad que viene a abundar en lo ya establecido por el art. 83 Dos 3º e), en relación con que los impuestos especiales de fabricación se deben integrar en la base imponible por el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero. En este sentido, establece el art. 78 Uno que la base imponible del IVA está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

El apartado Dos 4º del mencionado artículo 78 indica que en particular se incluyen el concepto de contraprestación:

<< [...] 4º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁹⁸¹ El art. 16. 1 de la Sexta Directiva, dedicado a las exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes, dispensa del tributo en su apartado 1 letra A, a las importaciones de bienes destinados a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero. Esta previsión comunitaria fue traspuesta a nuestro ordenamiento interno en el artículo 24.Uno.1º .e) de la Ley 37/1992.

⁹⁸² SOLANA VILLAMOR, F., *El régimen de depósito distinto de los aduaneros...cit.*, p.167.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte>>.

Finalmente, por lo que al tipo impositivo respecta, el IVA a la importación no presenta, la enorme variedad de tipos que se aplican a los derechos de AAC. Congruente con su carácter <<neutral>>, los tipos del IVA a la importación son los mismos que se aplican a las operaciones interiores e intracomunitarias, es decir, del 21 por 100 con carácter general, a tenor de lo señalado en el art. 90 de la Ley del IVA, del 10 por 100 para los productos relacionados en el art. 91.1 y del 4 por 100 para los productos relacionados en el núm. 2 del mismo artículo⁹⁸³.

1. El valor en aduana. Exclusiones

Como hemos señalado, para hallar la base imponible en los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, el apartado Dos a) del art. 82 LIVA indica que la misma será la que se resulte de aplicar, respectivamente [...] el apartado uno de este artículo [...]. Por su parte el apartado Uno del art. 82 regulador indica que en las importaciones de bienes, la base imponible resulta de adicionar al valor en aduana los conceptos en dicho apartado indicados (impuestos, derechos, exacciones y gastos accesorios fundamentalmente).

Como establece el art. 70.1 CAC, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías es el valor de transacción, esto es el precio realmente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio

⁹⁸³ Cfr. PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior...cit.*, p. 190.

aduanero de la Unión⁹⁸⁴, ajustado, en su caso de acuerdo con lo establecido en el art. 72 CAC⁹⁸⁵.

Al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con (art. 72 CAC):

a) los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:

- i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- ii) el coste de los envases que, a efectos aduaneros, se considere que forman un todo con la mercancía; y
- iii) el coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales;

⁹⁸⁴ El art. 74 CAC regula los métodos secundarios de valoración en aduana en el caso de que la determinación del valor en aduana de las mercancías no sea posible en el marco del art. 70 CAC.

⁹⁸⁵ El valor de transacción, indica el art. 70.3 CAC, se aplicará siempre que se cumplan todas las condiciones siguientes:

a) que no existan más restricciones para la utilización o disposición de las mercancías por parte del comprador que las siguientes:

- i) restricciones impuestas o exigidas por las normas o por las autoridades públicas de la Unión;
- ii) limitaciones de la zona geográfica en la que las mercancías puedan ser objeto de reventa;
- iii) restricciones que no afecten sustancialmente al valor en aduana de las mercancías;

b) que ni la venta ni el precio estén sujetos a condiciones o consideraciones que impidan determinar el valor de las mercancías que deban valorarse;

c) que ninguno de los beneficios derivados de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador repercuta directa o indirectamente en el vendedor, salvo que el valor pueda ajustarse convenientemente;

d) que no exista vinculación entre comprador y vendedor o la vinculación no tenga influencia en el precio.

b) el valor, imputado de forma adecuada, de los siguientes bienes y servicios, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:

- i) materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas;
- ii) herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas;
- iii) materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas; y
- iv) trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;

d) el valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor; y

e) los siguientes costes hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión:

- i) los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, y
- ii) los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas.

Finalmente, de acuerdo con el art. 72 CAC, para la determinación del valor en aduana de acuerdo con el art. 70 CAC no deben incluirse en el mismo los siguientes elementos:

- a) los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión;
- b) los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial;
- c) los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación contraído por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:
 - i) que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar;
 - ii) que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación;
- d) derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas;
- e) comisiones de compra;
- f) derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías;
- g) los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas, cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación a la Unión.

2. Conmixtión de productos objeto de los IIEE de fabricación

Como indica SOLANA VILLAMOR <<No siempre los bienes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero son los mismos que se introdujeron en las fábricas o depósitos fiscales vinculados al régimen suspensivo de los impuestos especiales. Es normal que en el interior de tales establecimientos los productos procedentes de importación o de adquisiciones intracomunitarias se mezclen entre sí, o con otros productos procedentes del interior del país; también es frecuente que a partir de unos productos de cualquiera de los orígenes citados se obtengan otros productos diferentes, como consecuencia de los procesos industriales a que se han sometido en el interior de los establecimientos, dentro del régimen suspensivo>>⁹⁸⁶.

En estos supuestos la base imponible se determina como indica la Resolución DGT 1/1994, de 10 de enero (RCL 1994\111) que <<Cuando los bienes que abandonan el régimen suspensivo fuesen el resultado de la mezcla de otros varios de distinta procedencia o de la misma procedencia pero de diferentes calidades, la base imponible se formará hallando el precio medio ponderado que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo o por aplicación de cualquier otro procedimiento admitido en derecho que permita determinar de forma razonable y sin perjuicio para el Tesoro el precio del producto correspondiente>>⁹⁸⁷.

⁹⁸⁶ SOLANA VILLAMOR, F., El régimen de depósito distinto de los aduaneros...cit., p.153.

⁹⁸⁷ Cabe señalar, a modo de ejemplo el supuesto en el que un producto petrolífero ("producto C") sea el resultado de la adición de varios productos también petrolíferos. Unos que ya pagaron el IVA ("productos B") y otros que quedaron exentos por estar vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero ("productos B"). Dado que el "producto C" consta de varios componentes, debe hallarse un precio medio que pondere convenientemente el precio y el volumen/kilos de cada uno de los componentes con el fin de determinar la base imponible del IVA asimilado a la

Cabe señalar, a modo de ejemplo el supuesto en el que un producto petrolífero ("producto C") sea el resultado de la adición de varios productos también petrolíferos.

Unos que ya pagaron el IVA ("productos A") y otros que quedaron exentos por estar vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero ("productos B"). Dado que el "producto C" consta de varios componentes, debe hallarse un precio medio que pondere convenientemente el precio y el volumen/kilos de cada uno de los componentes con el fin de determinar la base imponible del IVA asimilado a la importación que se devenga cuando este producto final abandona el régimen de depósito distinto del aduanero.

Si todos los elementos que contribuyen a la obtención de ese "producto C" hubiesen estado dispensados con ocasión de su entrada desde el exterior o desde el interior del país en un depósito distinto del aduanero, la base imponible del IVA

importación que se devenga cuando este producto final abandona el régimen de depósito distinto del aduanero.

Si todos los elementos que contribuyen a la obtención de ese "producto C" hubiesen estado dispensados con ocasión de su entrada desde el exterior o desde el interior del país en un depósito distinto del aduanero, la base imponible del IVA asimilado a la importación sería la que correspondiese de acuerdo con el art. 83 Dos 3º de la Ley del IVA. Las dificultades surgen, por tanto, cuando entre los productos a partir de los conformadores del final hay algunos que ya pagaron el tributo ("productos A") y otros que no ("productos B").

Al respecto, el precio del "producto C" sería, de acuerdo con la STS de 23 junio 2011 (RJ\2011\5548), <<la razón de dividir el del carburante que gozó de la exención por el volumen total de los productos transformados (...). Con ello se cumple el objetivo querido por el artículo 16.1 de la Sexta Directiva y recordado por la Dirección General de Tributos en la resolución 1/1994, consistente en que al abandonar el régimen de depósito distinto del aduanero se liquide el impuesto que habría correspondido a la operación si no hubiera estado dispensada del tributo por la vinculación de los bienes con dicho régimen de depósito>>.

asimilado a la importación sería la que correspondiese de acuerdo con el art. 83 Dos 3º de la Ley del IVA. Las dificultades surgen, por tanto, cuando entre los productos a partir de los conformadores del final hay algunos que ya pagaron el tributo ("productos A") y otros que no ("productos B").

El precio del "producto C" sería, de acuerdo con la STS de 23 junio 2011 (RJ\2011\5548), <<la razón de dividir el del carburante que gozó de la exención por el volumen total de los productos transformados (...). Con ello se cumple el objetivo querido por el artículo 16.1 de la Sexta Directiva y recordado por la Dirección General de Tributos en la Resolución 1/1994, consistente en que al abandonar el régimen de depósito distinto del aduanero se liquide el impuesto que habría correspondido a la operación si no hubiera estado dispensada del tributo por la vinculación de los bienes con dicho régimen de depósito>>.

En la misma línea la STS de 7 de marzo 2011 (RJ\2011\1835) se indica que <<el procedimiento aplicado por REPSOL consiste en tomar en consideración el volumen total de los ingredientes que se han empleado en la operación de transformación, pero otorgando un precio sólo a los que se beneficiaron de la correspondientes exención en el impuesto sobre el valor añadido por estar vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero ("productos B"). Es decir, ese precio medio resultante se obtendría mediante un cociente, en cuyo numerador constaría el volumen de "productos B" (los que todavía no han pagado el impuesto sobre el valor añadido) multiplicado por su precio unitario, y en el denominador la masa total utilizada en la operación, esto es, la suma del peso de los "productos A" y de los "productos B"⁹⁸⁸.

⁹⁸⁸ Cabe señalar a título meramente ejemplificativo, sobre la determinación de la base imponible a efectos del IVA a la salida del depósito distinto del aduanero el siguiente supuesto práctico, que se redacta sobre la base del indicado en la STS de 7 marzo 2011 (RJ 2011\1835). Consideremos 200 litros de un carburante ("producto B") que, por estar vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero, quedó exento del impuesto sobre el valor añadido, cuyo precio era de 10 euros por litro;

G. Exenciones. Requisitos

si hubiera pagado dicho tributo habría dado lugar a una cuota de 420 euros (una base de 2.000 euros a un tipo del 21 por 100). A esos 200 litros de carburante para obtener el "producto C" se le adicionan, 100 litros de un producto ("producto A") sujeto a tributación, con un precio cada litro de 25

euros. Por este "producto A" se liquidó en su momento un impuesto sobre el valor añadido de 525 euros (una base de 2.500 euros al 21 por 100 de cuota). De la operación de transformación se obtienen 300 litros de "producto C" (considerando, por hipótesis, que en el proceso de transformación no hay mermas, pérdidas o fugas). Cuando abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero, los 300 litros del carburante resultante tienen que pagar el impuesto sobre el valor añadido correspondiente y, para ello, se ha de calcular la base imponible señalando el precio medio ponderado de cada unidad de medida de ese nuevo producto. Caben dos opciones:

1. El cociente de del carburante que gozó de la exención (2000 euros) entre el volumen total de los productos transformados [300 litros]. El resultado es un precio de 6,66 euros por litro que multiplicado por los 300 obtenidos, da una base de 2.000 euros, por lo que, aplicado un tipo del 21 por 100, se obtiene una cuota de 420 euros.

Los 420 euros constituyen por lo tanto, la cuota que tenía que haberse pagado en su momento por los 200 litros de carburante si no hubieran estado exentos. Con ello se cumple el objetivo querido por el artículo 16.1 de la Sexta Directiva y recordado por la Dirección General de Tributos en la resolución 1/1994, consistente en que al abandonar el RDDA se liquide el impuesto que habría correspondido a la operación si no hubiera estado dispensada del tributo por la vinculación de los bienes con dicho régimen de depósito.

El coste tributario total de la operación en el impuesto sobre el valor añadido sería de 945 euros (525 euros por el metanol no exento y otros 420 euros por el producto final una vez abandonado el régimen), el mismo que si no hubiera habido exención de alguno de los componentes por su vinculación con dicho régimen.

2. La otra opción es la defendida por la Administración Tributaria en la sentencia citada, según la cual el precio unitario del "producto C" sería 10 euros por litro (2.000/200), arrojando una base imponible de 3.000 euros (10 x 300) y una cuota de 630, que añadidos a los 525 que en su día se liquidaron por el metanol, darían un montante de 1155 euros, superior al que habría debido pagarse de no mediar la exención por el régimen suspensivo no aduanero. Resulta evidente que, con tal fórmula, se frustran los designios del art. 16.1 de la Sexta Directiva traspuesta a nuestro ordenamiento interno en el artículo 24.Uno.1º .e) de la Ley 37/1992 y el artículo 83 Dos 3ª de la Ley 37/1992, haciendo además que, por el incorrecto método de cálculo que defiende, parte de la mercancía por la que ya se pagó el impuesto vuelva en realidad a ser gravada.

El artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece los requisitos que condicionan las exenciones relativas a los regímenes suspensivos.

El mencionado precepto, en la parte que tratamos-depósito distinto de los aduaneros (Art. 12.2 del Reglamento del IVA) - está redactado en los siguientes términos:

Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionados con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinan a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 24 de la Ley del Impuesto.

Cabe señalar, en este sentido, que los bienes que se destinan a ser colocados o que se encuentren al amparo del régimen de depósito distinto del aduanero son los bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación⁹⁸⁹.

H. El devengo del IVA en las denominadas operaciones asimiladas a las importaciones

El art. 77 de la LIVA en relación con el devengo del impuesto establece que:

En las importaciones de bienes, el devengo del impuesto se produce en el momento en que tenga lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

⁹⁸⁹ Vid. art. 2 LIIIEE.

No obstante, en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se produce en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen.

En el párrafo segundo del art. 77 Uno de la Ley del IVA, en palabras de FALCÓN, nos encontramos ante <<una importación (la importación originaria), pero con un devengo distinto al establecido con carácter general para las demás importaciones; devengo especial del IVA importación establecido por la Ley de este tributo precisamente por haberse vinculado los bienes al régimen suspensivo de impuestos especiales>>⁹⁹⁰.

Como indica SOLANA VILLAMOR <<tanto si los bienes han sido objeto de importación, como de una entrega o adquisición intracomunitaria, cuando se trate de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se encuentren en régimen suspensivo, el devengo del IVA se producirá con ocasión de la ultimación del régimen suspensivo de los impuestos especiales, lo que nos lleva a la afirmación de que los devengos de ambos impuestos son simultáneos y que siempre que se produzca el devengo de los impuestos especiales, se producirá el devengo del IVA, aunque la operación que haya originado el primero no tenga la consideración de entrega, prestación de servicios o adquisición intracomunitaria>>⁹⁹¹.

Por su parte el art. 77 Dos de la Ley del IVA establece que <<En las operaciones asimiladas a las importaciones definidas en el artículo 19 de esta Ley, el devengo

⁹⁹⁰ FALCÓN Y TELLA, R., *El tratamiento en el IVA de las salidas de un depósito distinto del aduanero...cit.*, p.6 (consultado en www.westlaw.com).

⁹⁹¹ SOLANA VILLAMOR, F., *El régimen de depósito distinto de los aduaneros...cit.*, pp.165-166.

se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias que en el mismo se indican>>.

I. Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero

Están exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente⁹⁹², las importaciones de bienes que se vinculen al

⁹⁹² Vid. sobre el desarrollo reglamentario los art. 12 y 20 del RIIEE que establecen respectivamente:

Artículo 12. Exenciones relativas a los regímenes suspensivos

1. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con los regímenes comprendidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto, excepción hecha del régimen de depósito distinto de los aduaneros, quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que las mencionadas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los indicados regímenes aduaneros o fiscales o que se mantengan en dichos regímenes, de acuerdo con lo dispuesto en las legislaciones aduaneras o fiscales que específicamente sean aplicables en cada caso.

2.º Que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios entregue al transmitente o prestador de los servicios una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.

A estos efectos, el adquirente o destinatario podrán utilizar el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La procedencia de las exenciones aplicables a las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con los regímenes comprendidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto, excepción hecha del régimen de depósito distinto de los aduaneros, quedará justificada mediante certificación emitida por la Administración tributaria en la que consten el destino o situación de los bienes, el número o números de factura y la contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a que se refiera.

2. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionados con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se

régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones (art. 65 de la Ley del IVA).

Sobre este art. 65 de la Ley del IVA, se podría realizar la siguiente matización ¿cabe establecer la exención de un impuesto respecto el que no se ha producido el devengo del mismo? Esta pregunta podría surgir a partir de lo establecido por el mencionado artículo 65, al señalar que están exentas del IVA, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación [...]. A nuestro juicio, la respuesta no debe ser negativa⁹⁹³, ya que dicha situación es posible respecto de los productos objeto de las importaciones que permanezcan en el régimen de depósito distinto de los aduaneros, esto es en la situación de pendencia que corresponde a régimen de depósito distinto del aduanero el IVA aunque todavía no se haya devengado. Como establece el art. 77 párr. 2º en dicho régimen el devengo se produce en momento en que tenga lugar el abandono del régimen de depósito del aduanero.

refieran a los bienes que se destinan a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 24 de la Ley del Impuesto.

Art. 20. Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del Aduanero

La exención de las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de las legislaciones aduanera y fiscal que sean

aplicables.

2º Que los bienes permanezcan vinculados al mencionado régimen en las condiciones previstas por la

legislación fiscal.

3º Que los bienes vinculados a dicho régimen no sean consumidos ni utilizados en ellos.

⁹⁹³ Nótese como establece el art. 22 LGT que <<Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal>>.

Nótese, que el caso del IVA no cabe, a nuestro juicio, aludir al “régimen suspensivo de IVA”, que creemos que no es tal⁹⁹⁴. El régimen suspensivo se aplica sólo a los impuestos especiales (realización del hecho imponible sin devengo del impuesto, es decir sin que nazca la obligación hasta la puesta en consumo). En el IVA lo que hay es exenciones (la obligación no llega a nacer) hasta que se devenga el IVA asimilado a la importación.

Por su parte el art. 67 del RIIEE establece con carácter general, que el importador debe aportar las pruebas suficientes para acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos precedentes.

Es por ello que, con la finalidad última de restablecer el equilibrio fiscal, se exige el Impuesto que ha estado exento durante un periodo de pendencia cuando los

⁹⁹⁴ Por su parte, SOLANA VILLAMOR indica en *El régimen de depósito distinto de los aduaneros...cit.*, p.155., indica que << el régimen de depósito distinto de los aduaneros es el régimen suspensivo de impuestos especiales [...] podemos concluir que el régimen de depósito distinto de los aduaneros no es otra cosa que, si se nos permite la expresión, que el régimen suspensivo de los impuestos especiales recortado>>.

Como indica el autor el régimen de depósito distinto de los aduaneros, por lo que se refiere a la circulación, solo se comprende la realizada entre fábricas y depósitos fiscales, excluyéndose la circulación intracomunitaria.

Finalmente concluye el autor, en las pp. 165-166: <<La conclusión que queremos destacar es que, tanto si los bienes han sido objeto de importación como de una entrega o adquisición intracomunitaria, cuando se trate de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se encuentren en régimen suspensivo, el devengo del IVA se producirá con ocasión de la ultimación del régimen suspensivo de los impuestos especiales, lo que nos lleva a la afirmación de que los devengos de ambos impuestos son simultáneos y que siempre que se produzca el devengo de los impuestos especiales, se producirá el devengo del IVA, aunque la operación que haya originado el primero no tenga la consideración de entrega, prestación de servicios o adquisición intracomunitaria>>.

bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación se incorporen definitivamente al consumo interno.

En este sentido, el artículo 77 de la Ley del IVA dispone que <<En las importaciones de bienes, el devengo se produce en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación>> y en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, <<el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen>>.

El segundo párrafo del apartado Uno del artículo 77 de la Ley del IVA, de acuerdo con el cual el devengo se produce en el momento de la salida de dicho régimen, solo es aplicable a los supuestos en los que el abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros define una operación asimilada a la importación y no una importación en sentido estricto, es decir, a los supuestos a que se refiere el artículo 19.5º de la Ley⁹⁹⁵.

Esto es, el devengo de las denominadas por el art. 19 5º de la Ley del IVA como operaciones asimiladas a las importaciones, es decir, de los bienes que se han vinculado al régimen en virtud de una entrega o adquisición intracomunitaria exenta del Impuesto o que han sido objeto de entregas o servicios exentos mientras se encontraban al amparo del régimen de depósito distinto de los aduaneros, se produce en el momento en que los bienes abandonan el régimen

⁹⁹⁵ Cfr. apartado tercero de la Resolución DGT 1/1994, de 10 de enero (RCL 1994\111). Como indica la citada resolución << El aludido segundo párrafo del artículo 77, uno, de la Ley del IVA no puede referirse a las importaciones procedentes de terceros países, porque para ellas, ya se produjo el devengo en el momento de la entrada: Su existencia sólo puede afectar a los demás supuestos de abandono del régimen, que son, como se ha indicado, los previstos en el citado artículo 19.5º de la Ley>>.

citado, tal y como se puede deducir del artículo 77, uno, párrafo segundo de la Ley del IVA⁹⁹⁶.

Como se indica en la Resolución DGT 1/1994, de 10 de enero (RCL 1994\111) <<Cuando no hayan tenido lugar estas operaciones exentas, la salida del régimen de bienes objeto de los Impuestos Especiales no constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y sólo determinará la exigencia de los Impuestos Especiales que, por disposición legal, deberá repercutir el depositario autorizado al propietario de los bienes⁹⁹⁷; la exigencia del Impuesto sobre el Valor Añadido se producirá en la fase siguiente de comercialización de los productos>>.

J. Liquidación y pago del impuesto

De acuerdo con el apartado Sexto del Anexo de la LIVA, en relación con la liquidación en los casos comprendidos en el artículo 19, número 5º, se actuará de la siguiente forma:

Cuando los bienes salgan de las áreas o abandonen los regímenes comprendidos en los artículos 23 y 24 se produce la obligación de liquidar el impuesto correspondiente a las operaciones que se hubiesen beneficiado previamente de la exención por su entrada en las áreas o vinculación a los regímenes indicados, de acuerdo con las siguientes reglas:

⁹⁹⁶ Vid. sobre este particular y en general la exención del IVA cuando los bienes estén vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero Consulta a la DGT 1187/2005 de 21 junio (JT 2005\901).

⁹⁹⁷ Vid. art. 14 LIIIE.

a) Si los bienes hubiesen sido objeto de una o varias entregas exentas previas, el impuesto a ingresar es el que hubiere correspondido a la última entrega exenta efectuada.

b) Si los bienes hubiesen sido objeto de una adquisición intracomunitaria exenta por haberse introducido en las áreas o vinculado a los regímenes indicados y no hubiesen sido objeto de una posterior entrega exenta, el impuesto a ingresar es el que hubiese correspondido a aquella operación de no haberse beneficiado de la exención.

c) Si los bienes hubiesen sido objeto de operaciones exentas realizadas con posterioridad a las indicadas en las letras a) o b) anteriores o no se hubiesen realizado estas últimas operaciones, el impuesto a ingresar es el que, en su caso, resulte de lo dispuesto en dichas letras, incrementado en el que hubiere correspondido a las citadas operaciones posteriores exentas.

d) Si los bienes hubiesen sido objeto de una importación exenta por haberse vinculado al régimen de depósito distinto de los aduaneros y hubiesen sido objeto de operaciones exentas realizadas con posterioridad a dicha importación, el impuesto a ingresar es el que hubiera correspondido a la citada importación de no haberse beneficiado de la exención, incrementado en el correspondiente a las citadas operaciones exentas.

Los titulares de las áreas o depósitos a que se refiere este precepto serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria que corresponda, según lo dispuesto en los números anteriores de este apartado sexto, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto.

Las operaciones asimiladas a las importaciones se autoliquidan mediante el Modelo 380⁹⁹⁸. Dicho modelo fue aprobado por Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo (RCL 2005\973) que aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos⁹⁹⁹.

⁹⁹⁸ La última modificación de dicha Orden EHA/1308/2005 se produce por Orden HAP/71/2013, de 30 de enero (RCL 2013\134) que modifica la Orden EHA/3482/2007, de 20-11-2007 (RCL 2007\2181), que aprueba determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11-5-2005 (RCL 2005\973), que aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos, y otra normativa tributaria.

⁹⁹⁹ Como establece el art. 73.3 RIVA<<[...] Las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por la realización de operaciones asimiladas a las importaciones serán deducibles en el propio modelo , conforme a los requisitos establecidos en el capítulo I del título VIII de la Ley del Impuesto>> .

Los plazos y períodos de liquidación son los que se establecen a continuación :

[...] b) Las operaciones descritas en el párrafo 5º del citado artículo 19 de la Ley del IVA, realizadas en los períodos de liquidación a que se refiere el artículo 71. 3 de este Reglamento [el trimestre natural con carácter general], se incluirán en una declaración - liquidación que se presentará ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria competente para el control del establecimiento, lugar , área o depósito respectivo , directamente o a través de las entidades colaboradoras , en los plazos señalados en el artículo 71 . 4 de este Reglamento [La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda].

c) Las operaciones descritas en el párrafo 5º del citado artículo 19 de la Ley del IVA se podrán consignar centralizadamente en una sola declaración - liquidación que se presentará , en los mismos plazos y períodos , ante el órgano competente de la Administración tributaria

Por su parte, el artículo 167 de la Ley del IVA que regula cómo se debe liquidar el impuesto, establece en que los sujetos pasivos tienen que determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

En art. 71 del RIVA establece con carácter general que salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones.

En particular, sobre la liquidación del impuesto en las importaciones, debemos remitirnos al art. 73 del Reglamento del IVA.

Como se indica en el apartado 1 del art. 73 RIVA, las operaciones de importación sujetas al IVA se liquidan simultáneamente con los derechos arancelarios o cuando hubieran debido liquidarse los mismos de no mediar algún supuesto de exención o no sujeción.

Se incardinan en las operaciones de importaciones, con algunas particularidades, las operaciones asimiladas a las importaciones del art. 19 5º de la Ley del IVA. Por tanto, se liquidan del mismo modo que las operaciones de importación sujetas al impuesto, las mercancías que abandonen las áreas mencionadas en el artículo 23 LIVA o se desvinculen de los regímenes enumerados en el artículo 24 LIVA, con excepción del régimen de depósito distinto de los aduaneros. La importación de dichas mercancías se debe producir de conformidad con lo establecido en el

correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo , directamente o a través de las entidades colaboradoras , en los casos que se indican a continuación :

1º Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente hubiera excedido de 1.500.000 euros.

2º Cuando lo autorice la Administración tributaria, a solicitud del interesado.

apartado dos del artículo 18 de la Ley; esto es, cuando un bien que no esté en libre práctica se coloque desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las áreas a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta Ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, <<la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto>>. Nótese, como establece el segundo párrafo del art. 18 Dos de la Ley del IVA el incumplimiento de legislación aduanera y fiscal aplicable en cada caso determina el hecho imponible importación de bienes.

Los plazos y períodos de liquidación del art. 19 5º de la Ley del IVA se recogen en el apartado 3 del art. 73 del Reglamento del IVA. Así, las operaciones descritas en el párrafo 5º del citado artículo 19 de la Ley del Impuesto, realizadas en los períodos de liquidación a que se refiere el artículo 71.3 de este Reglamento¹⁰⁰⁰-

¹⁰⁰⁰ El art. 71.3 del Reglamento establece que:

<< 3. El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los empresarios o profesionales que a continuación se relacionan:

1º Aquellos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

2º Aquellos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros.

Lo previsto en este número resultará aplicable a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.

con carácter general un trimestre natural-, se incluyen en una declaración-liquidación que se presentará ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria competente para el control del establecimiento, lugar, área o depósito respectivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los plazos señalados en el artículo 71.4 de este Reglamento¹⁰⁰¹.

Las operaciones del art. 19 5º de la Ley del IVA, se pueden consignar también centralizadamente en una sola declaración-liquidación que se debe presentar en los mismos plazos y períodos, ante el órgano competente de la Administración

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, se considerará transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional aquella que comprenda los elementos patrimoniales que constituyan una o varias ramas de actividad del transmitente, en los términos previstos en el artículo 83.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que sea aplicable o no a dicha transmisión alguno de los supuestos de no sujeción previstos en el número 1º del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

3º Los comprendidos en el artículo 30 de este Reglamento autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada período de liquidación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación incluso en el caso de que no resulten cuotas a devolver a favor de los sujetos pasivos.

4º Los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades que se regula en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto>>.

¹⁰⁰¹ El art. 71. 4. del Reglamento del IVA indica que <<La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía telemática>>.

tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente. También se puede presentar a través de las entidades colaboradoras, en los casos que se indican a continuación:

1º Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente hubiera excedido de 1.500.000 euros.

2º Cuando lo autorice la Administración tributaria, a solicitud del interesado.

Retomando el art. 167 de la Ley del IVA es su apartado Dos se establece que en el supuesto de las importaciones de bienes el impuesto se liquida en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

Este apartado 2 ha sido añadido por la Ley 28/2014 y cuya finalidad es evitar el efecto financiero al poderse ingresar mediante el modelo 380, en la que el sujeto pasivo ejercita el derecho a la deducción¹⁰⁰².

Al respecto, con carácter general, establece el art. 71.1 del Reglamento del IVA:

¹⁰⁰² En este sentido se recoge en la EM de la Ley 28/2014 que modifica la LIIEE al indicar que << En el ámbito de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, se posibilita, remitiendo a su desarrollo reglamentario, que determinados operadores puedan diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración liquidación y a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma>>.

Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deben realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Cabría finalmente, con SOLANA VILLAMOR hacer la siguiente propuesta de *lege ferenda*. << Recordemos que en las operaciones asimiladas a importaciones, tal como se definen en el artículo 19 de la LIVA, no se incluye el abandono del régimen DDA por parte de bienes importados, que tendrán el carácter de importaciones, salvo que hayan sido objeto de una posterior entrega o prestación de servicios exentos. Por consiguiente, la obligación de autoliquidar no alcanza a las operaciones de abandono del régimen DDA que tengan la consideración de importación y no de operación asimilada; en estos casos, según disponen los artículos 167 LIVA y 73.1 RIVA, el impuesto debe liquidarse simultáneamente con los derechos arancelarios, para lo que los sujetos pasivos deberán presentar la correspondiente declaración en los plazos y forma establecidos por la reglamentación aduanera. Sin embargo, tal simultaneidad no parece posible en el caso de las importaciones de bienes que se vinculan al régimen DDA ya que, si bien los hechos imponible de los derechos de importación y del IVA son simultáneos, el devengo de los derechos de importación se produce en el momento de la presentación de la declaración aduanera para su despacho libre práctica y el del IVA cuando se produce el abandono del régimen DDA>>.

Por otra parte, añade el autor, la exclusión de este tipo de operaciones de las asimiladas a importaciones y, por tanto, de la posibilidad de autoliquidación, va a obligar a presentar una segunda declaración aduanera cuando se produzca el abandono del régimen, momento en que debe realizarse el despacho a consumo que viene a completar el despacho a práctica que se realizó con ocasión de la entrada de los bienes en el territorio aduanero comunitario. Es por ello que el

autor considera que, el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero por parte de los bienes que se beneficiaron de la exención del impuesto con ocasión de su importación debería considerarse operación asimilada a importación¹⁰⁰³.

Finalmente, en relación con el pago el art. 74 del Reglamento del IVA establece que:

<<1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación¹⁰⁰⁴

¹⁰⁰³ SOLANA VILLAMOR, F., *El IVA en las operaciones asimiladas a importaciones...*cit. p. 85.

¹⁰⁰⁴ En este sentido el artículo 20 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (RCL 2005\1770) que regula los ingresos en las aduanas establece que:

1. Se recaudarán por las aduanas las deudas respecto de las que así esté establecido.
2. Con carácter general, los ingresos se realizarán a través de las entidades de crédito autorizadas para actuar como colaboradoras en la recaudación.

Estas entidades actuarán según el procedimiento descrito en el artículo 19.

3. No obstante, y siempre que lo autorice el órgano competente, podrán realizarse ingresos directamente en las cajas de las aduanas, en particular en los siguientes casos:

- a) Cuando deban efectuarse ingresos por el despacho de expediciones conducidas por los viajeros que se produzcan fuera del horario de apertura de las entidades colaboradoras o cuando éstas se encuentren en lugares distantes de las oficinas de la aduana.

- b) Cuando se efectúen depósitos en metálico por importaciones temporales.

4. Diariamente o en el plazo que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda, las cantidades recaudadas en cada una de las cajas de las aduanas deberán ser ingresadas por éstas en una cuenta, autorizada al efecto por el órgano competente, abierta en una entidad de crédito de la localidad respectiva, a nombre de «Dependencia/Administración de Aduanas de...», en la que serán custodiados los fondos hasta su ingreso.

No obstante lo anterior, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y siempre que tribute en la Administración del Estado y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del mismo Reglamento. En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado.

La opción deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

La opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre

El Ministro de Economía y Hacienda dictará las normas que regulen el funcionamiento, control y seguimiento de estas cuentas.

5. En las cajas de las aduanas únicamente podrán efectuarse pagos por devoluciones de depósitos en efectivo por importaciones temporales.

Para la realización de estas devoluciones, se podrá autorizar un fondo cuya dotación, funcionamiento y control se regularán por el Ministro de Economía y Hacienda>>.

anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido la opción a que se refiere este apartado quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural.

La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales>>.

K. Prestación de garantías

De acuerdo con el apartado Tres del art. 167 de la Ley del IVA, reglamentariamente se determinarán las garantías que resulten procedentes para asegurar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias. Al respecto el art. 74.3 del Reglamento del IVA establece que:

La aduana puede exigir que se constituya garantía suficiente en las siguientes operaciones de tráfico exterior:

- a) Aquellas en que la aplicación de exenciones o bonificaciones dependa del cumplimiento por el contribuyente de determinados requisitos.
- b) Cuando concurren circunstancias que así lo aconsejen.

Dicha garantía tiene por objeto asegurar el pago de la deuda en caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos del beneficio fiscal aplicado, o de las especiales circunstancias que puedan darse en la operación.

L. La liquidación del IVA asimilado a la importación en España: STS de 12 de enero de 2012. Problemática¹⁰⁰⁵

1. Introducción

La Inspección incoó a la COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS S.A. (en adelante, CEPSA) un acta, suscrita en disconformidad, por el concepto de IVA asimilado a la importación¹⁰⁰⁶ en relación con determinadas operaciones que esta realizó durante el ejercicio 2004.

¹⁰⁰⁵ Las líneas esenciales del presente apartado han sido publicadas en FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *STS de 12 de Enero de 2012: productos petrolíferos e IVA asimilado a la importación*, Quincena fiscal, nº 4, 2013, pp. 143-166.

¹⁰⁰⁶ Vid. sobre el tratamiento del IVA en las operaciones asimiladas a las importaciones, FALCÓN Y TELLA, R., *El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario*. Revista técnica tributaria, nº. 64, 2004, págs. 19-32; SÁNCHEZ GALLARDO, J., y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y Comercio Internacional: importación, exportación, regímenes aduaneros, operaciones intracomunitarias, servicios internacionales*, Francis Lefebvre, 2005; BUNES IBARRA, J.M. (coordinador), *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2006, (ponencia de SOLANA VILLAMOR); CALVO VÉRGEZ, J., *La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa*, Aranzadi, 2007; MARTÍN QUERALT, J., *Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación*, Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, nº. 208, 2008, pp. 4-9. Como se indica en, DE LA PEÑA VELASCO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; MARTÍNEZ LAGO, M. Á. (coordinadores), *Sistema Fiscal Español (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 4.ª edición, Iustel, Madrid, 2012, pág. 332 (ponencia de ALMUDÍ CID), se trata de supuestos en que se han concedido exenciones para determinadas operaciones subordinadas al cumplimiento de ciertos requisitos, de forma que si estos no se cumplen hay que aplicar el IVA que en su momento se consideró exento, lo que se hace a través de un hecho imponible complementario. En este sentido, de acuerdo con el art. 30 de la Directiva 2006/112/CE, <<se considerará "importación de bienes" la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado. Además de la operación contemplada en el párrafo primero, se considerará importación de bienes la introducción en la

La justificación de los ajustes en ella contenidos y relativos a la determinación de la base imponible del IVA asimilado a la importación, derivaban, de la falta de inclusión o, en su caso, inclusión incorrecta o inexacta, de los siguientes conceptos¹⁰⁰⁷:

- La parte correspondiente al valor de los productos objeto del Impuesto sobre hidrocarburos vinculados a su entrada en la refinería en régimen de depósito distinto del aduanero¹⁰⁰⁸, que fue utilizada para la obtención de determinados

Comunidad de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero de la Comunidad>>.

¹⁰⁰⁷ Las discrepancias con las autoridades de Aduanas se deben, a nuestro juicio, en gran medida, a las complejas reglas de determinación de la base imponible que se aplican en estos casos, contenidas en la Resolución 1/1994 de 10 de enero, de la Dirección General de Tributos. En este sentido, indica la Inspección, que el fundamento jurídico de los referidos ajustes se encuentra en los artículos 19.5, 24, 26, 65, 77, 86 y Anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido y los artículos 7.1 y 7.7, 11, 23, 28, 37 y 64 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

¹⁰⁰⁸ El régimen de depósito suspensivo es aplicable en el IIEE. En el IVA, se aplica el régimen de depósito distinto del aduanero. Vid. en este último sentido, ANEXO Quinto de la Ley del IVA que lo define. Así, el apartado a) del citado anexo establece que, <<en relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal>>. De acuerdo con el art. 24. Uno e) de la Ley del IVA estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, <<las entregas de los bienes destinadas a ser vinculadas a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen>>. En este mismo sentido, también se pronuncia el art. 65 de la Ley del IVA, señalando que, <<estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación,

productos químicos industriales¹⁰⁰⁹, que no estaban sujetos al mencionado Impuesto (ajuste 1°).

- Los gastos de supervisión y control (ajuste 2° y 7°).
- En las operaciones de compra de productos petrolíferos efectuadas en régimen suspensivo, por parte de CEPSA, al operador BP OIL ESPAÑA S.A. (en adelante, BP) derivadas del contrato de intercambio de dichos productos concluido por ambas sociedades el 1 de abril de 1995, los precios de compra de los distintos productos petrolíferos durante los meses de enero a septiembre de 2004, fueron muy inferiores a los correspondientes a las adquisiciones de dichos productos, realizadas a otros operadores tales como REPSOL -YPF S.A. (en adelante, REPSOL) y PETRONOR S.A. (en adelante, PETRONOR) en los mismos períodos. Los precios de compra permanecieron constantes durante los nueve primeros meses del año 2004, sin que la evolución alcista del mercado les afectara (ajuste 3°).
- El importe derivado de un error en el cálculo del coste de las compras correspondientes a las salidas del depósito fiscal (ajuste 4°).
- La cuantía de las facturas de transporte de productos por ferrocarril (ajuste 5°).
- El importe de las compras y ventas de productos estratégicos y de los gastos portuarios (ajuste 6°).
- El importe correspondiente a la diferencia entre la factura provisional y definitiva en el DUA¹⁰¹⁰ (ajuste 8°).

así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones>>.

¹⁰⁰⁹ Induex A, Anhídrido Ftálico sólido, y Anhídrido Maleíco

- Los derechos a la importación (ajuste 9º), y
- El importe de las bases correspondientes a los consumos de los aditivos para querosenos, gasóleos y gasolinas (ajuste 10º).

Como consecuencia de los ajustes practicados, de los cuales solo el ajuste tercero fue objeto de alegaciones por parte de CEPSA, la Inspección formuló propuesta de liquidación provisional por el concepto impuesto sobre el valor añadido asimilado a la importación cuyo importe fue 22.775.951,45 euros, de los que 19.300.020,04 € correspondían a cuota tributaria y 3.475.931,41 € a intereses de demora.

Los ajustes anteriores y la consiguiente propuesta de liquidación, tuvieron su origen con la entrada de los productos petrolíferos en el depósito fiscal procedente de otro Estado miembro. La correspondiente adquisición intracomunitaria se considera exenta a efectos de IVA, pero la salida del depósito supone el devengo del IVA asimilado a la importación y un consiguiente control *a posteriori* por las autoridades aduaneras. El mencionado control, hasta que se dicta la sentencia que comentamos, se traducía además en la exigencia de cantidades adicionales, a las que se le adicionaban intereses de demora, derivadas de las discrepancias sobre la determinación de la base imponible. La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, por su parte, dictó sentencia con fecha 30 de octubre de 2009 (PROV 2009, 459293), desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la Resolución del TEAC de 23 de julio de 2008 (JT 2008, 1101), que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Valor

¹⁰¹⁰ Vid. al respecto, Resolución de 27 de junio de 2012, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA). (BOE, 17 de julio de 2012).

Añadido asimilado a la importación del ejercicio 2004 y confirmó el acuerdo impugnado en todos sus extremos.

Fianlmente, el TS, en sentencia de 12 de enero de 2012 (RJ\2012\3110), estimó en parte el recurso de casación interpuesto contra dicha Sentencia, sin imposición de costas a la recurrente.

El TS estima en parte el recurso de la AN, y dictamina que en un contrato de permuta de productos petrolíferos en régimen suspensivo, aunque se sigue manteniendo la obligación de presentación del modelo 380 (IVA asimilado a la importación), pese a que tiene unos importantes costes de gestión para las empresas, no se liquida cuota alguna por la Inspección cuando del empresario o profesional tiene derecho a deducción del 100% del IVA soportado (es decir, en todo caso, salvo en los supuestos de prorrata).

A título de ejemplo, en relación con el supuesto de hecho contemplado en la sentencia objeto de análisis en general y con el párrafo anterior en particular, cabría hacer referencia al caso imaginario que sigue:

Supongamos una Sociedad titular de un depósito fiscal que en el mes de noviembre de 2005 adquiere carburantes para su venta por valor de 1.000.000 €; esta compra, al realizarse al amparo del régimen de depósito suspensivo de los impuestos especiales, estuvo exenta de IVA por aplicación del régimen de depósito distinto del aduanero.

En el mes de diciembre del mismo año esta sociedad vende los carburantes por un precio de 1.200.000 €. Esta venta supone una entrega interior sujeta al IVA al tipo general, por lo que su facturación deberá reflejar una base imponible de 1.200.000, y una cuota de IVA de 252.000 € (a un tipo del 21%).

En el momento de abandonar los carburantes el depósito fiscal, se produce de forma simultánea el devengo del IVA asimilado a la importación correspondiente al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, y el operador vendrá

obligado a efectuar una declaración, en el formulario a través del modelo 380, en la que deberá incluir como base imponible el importe pagado por los carburantes, que se benefició de la exención, reflejando igualmente el tipo impositivo, la cuota devengada y, en el mismo formulario, la cuota deducible, consignando finalmente una cantidad a ingresar de 0 €.

La presente STS, resulta, a nuestro juicio, novedosa en lo que respecta a la aplicación efectiva del formulario (modelo) 380 como un simple mecanismo de control para la Administración Tributaria, dejando de lado lo que hasta este momento venía siendo la técnica habitual, consistente en que, además de cumplimentar el formulario, CEPSA en nuestro caso, debía liquidar el IVA al salir que del régimen de depósito fiscal como consecuencia de discrepancias con la Inspección a la hora de la determinación de la base imponible. La autoliquidación, debe dar lugar a un IVA “cero”, al ser dicho IVA asimilado, al mismo tiempo, un IVA a ingresar y un IVA deducible.

La aplicación del IVA asimilado a la importación, de acuerdo con la interpretación que hacía la Administración Tributaria hasta el 12 de enero de 2012, en virtud de la cual dicho IVA era deducible cuando inicialmente se había declarado en el formulario 380 un valor inferior al que determinase la Aduana, en un procedimiento de control o inspección *a posteriori*, no implica, de acuerdo con lo establecido en la presente sentencia, la consiguiente exigencia de intereses de demora, ya que como afirma el TS ello violaría el principio de neutralidad del IVA¹⁰¹¹.

¹⁰¹¹ Principio esencial según reiterada jurisprudencia. Entre otras muchas, se trata en las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de febrero de 1984, Rompelman, 268/83; 21 de septiembre de 1988 (TJCE 1989, 31), Comisión/República Francesa, 50/87, 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, c-286/94 y 30 de marzo de 2006 (TJCE 2006, 99), AS-C-184/04, Undenkanpungin Kaup.

En la presente sentencia del TS se concluye que debe consignarse en el modelo 380 que el IVA asimilado a la importación es al mismo tiempo IVA devengado e IVA soportado, no existiendo, por lo tanto, cuota positiva a pagar.

Obsérvese que la existencia del problema de fondo que tratamos, ya fue adelantado por el Prof. FALCÓN cuando señalaba: << El régimen de depósito distinto de los aduaneros es, por tanto, de competencia exclusiva de los Estados[...]; es decir, que la Comisión no puede obligar a los Estados miembros a establecer un régimen de exención del IVA para estos supuestos, pero sí puede intervenir en contra de un Estado que, habiendo decidido establecer la exención, gestione el régimen a través de Aduana y aplicando normas distintas a las previstas para operaciones interiores, como viene ocurriendo hasta ahora entre nosotros; especialmente si como consecuencia de ello se producen distorsiones en la neutralidad del impuesto, o retrasos en el ejercicio del derecho a la deducción. Y de hecho tal intervención se ha producido ya en el caso español, pues la Comisión ha enviado un dictamen motivado (paso previo al eventual recurso por incumplimiento) advirtiendo que el tratamiento del IVA asimilado a la importación vulnera el derecho a la deducción inmediata del IVA soportado>>¹⁰¹².

¹⁰¹² FALCÓN Y TELLA, R., *El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario*...cit. pág.25. La STS de 12 de enero de 2012, parece, a nuestro juicio, resolver el problema ya previsto por el Prof. Falcón en el año 2004 cuando indicaba que, <<no es aceptable que el IVA sea deducible en una declaración distinta a la que se utiliza para ingresar la correspondiente cuota, cuando la misma cuota tiene la consideración de IVA devengado y de IVA soportado (este último, en el porcentaje que resulte de la regla de prorrata). Por ejemplo no sería admisible, que el IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias o a los supuestos de inversión del sujeto pasivo, se ingresara a través de una declaración distinta a la que se utiliza para deducir ese mismo IVA, en cuanto que es a la vez IVA devengado e IVA soportado, y ello aunque una y otra declaración estuvieran sometidas al mismo plazo. Lo mismo cabe decir, a nuestro juicio, en relación con el IVA correspondiente a las salidas de fábrica o de depósito fiscal>>.

2. Origen de la controversia y normativa aplicable

El origen de la regularización llevada a cabo por la Inspección, en relación con el ajuste 3º que fue el único sobre el que CEPSA realizó alegaciones al respecto y que nos ocupa, surge de las diferencias sustanciales en los precios de los productos petrolíferos (entendidos estos últimos en sentido amplio) que fueron objeto de intercambio sin desplazamiento físico entre CEPSA y BP por un lado (a raíz del contrato de intercambio de estos productos suscrito por ambas sociedades el 1 de abril de 1995) y CEPSA, REPSOL y PETRONOR por el otro.

Las operaciones de compra de los productos petrolíferos en régimen suspensivo a efectos del Impuesto sobre hidrocarburos y con exención del IVA mientras estuviesen vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros, que efectuó CEPSA al operador BP, pusieron de manifiesto, como ya se ha dicho, que los precios de compra de los distintos productos petrolíferos, eran muy inferiores a los correspondientes a las adquisiciones realizadas a otros operadores como REPSOL y PETRONOR en los mismos períodos.

En este sentido, a efectos de determinar el valor de los productos que son objeto de intercambio entre CEPSA y BP, la Inspección partió de los precios correspondientes a las adquisiciones que, de los mismos productos y en idénticos períodos, se realizaron, por parte de CEPSA, a CAMPSA y PETRONOR. Ambas empresas, junto con la primera y BP son las principales entidades que operan en nuestro país tanto en el ámbito de la producción y refino del petróleo, como en la comercialización de hidrocarburos. Además, todas ellas, han venido utilizando de forma preferente, las instalaciones de almacenamiento de la Compañía Logística de Hidrocarburos (en adelante, CLH) para la distribución de sus productos.

Los precios de adquisición de productos petrolíferos que son objeto de compensación entre CEPSA y BP, como se indica en uno de los ajustes de la base imponible llevados a cabo por la Inspección, permanecieron constantes durante

los nueve primeros meses del año 2004, sin que la evolución alcista de los mismos en el mercado afectara a las compras de dichos productos. Si bien, a partir de octubre de 2004, fue corregida tal circunstancia, pasando a realizar CEPSA, las compras de todas las gasolinas, gasóleos y fuelóleos a BP, a unos precios similares a los correspondientes a las compras de los mismos productos que se realizaron a REPSOL.

En el contrato de intercambio de productos petrolíferos, renovable automáticamente por períodos de un año natural, en el que se ponía de manifiesto que el intercambio era sin desplazamiento físico se estipulaba que, << (...) BP OIL ESPAÑA, SA pondrá a disposición y transmitirá a la COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS, SA y la COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETRÓLEOS, SA pondrá a disposición y transmitirá a BP OIL ESPAÑA, SA productos petrolíferos. Dichas entregas entre ambas partes serán recíprocas y se harán en igual volumen e idéntica cantidad y al mismo precio, con el único fin de ahorrar costes de distribución, aprovechando las diferentes ubicaciones de sus respectivas refinerías y las diferentes tarifas logísticas aplicadas por la Compañía Logística de Hidrocarburos, entre las refinerías y las instalaciones de almacenamiento de CLH (factorías o depósitos de aeropuertos)>>. En cuanto a la normativa aplicable, que el contrato entre CEPSA y BP, sea una permuta con equivalencia de prestaciones, tal y como sostenía la Inspección y como cabría deducirse del tenor literal de la estipulación primera del contrato, es relevante para la fijación de la base imponible a efectos del IVA, ya que <<al tratarse de pagos de operaciones cuya contraprestación no consiste en dinero>>, es aplicable el art. 79.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que establece las reglas especiales en relación con la determinación de la base imponible del impuesto, disponiendo que, <<en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes>>, y que

habrá de ser aplicado al abandonar los productos petrolíferos el régimen suspensivo.

CEPSA señaló al respecto, que no se justificaba la adopción como precio que se hubiese pactado en condiciones normales, el establecido para la compraventa de productos petrolíferos a REPSOL y PETRONOR efectuada por ella misma. El razonamiento central de la actora en este sentido, se basó en que, <<la comparativa hecha con Repsol no es válida en cuanto igualmente debe serlo la análoga con BP, puesto que no existe vinculación entre ninguna de las empresas y por ello no se justifica que se elijan los precios más altos>>.

Por su parte, para determinar la base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, debemos señalar previamente que tanto CEPSA como REPSOL, PETRONOR y BP, se dedican al refino del petróleo y a la comercialización de productos objeto del Impuesto sobre hidrocarburos, fundamentalmente gasolinas, gasóleos, querosenos y fuelóleos.

Además, la importación del petróleo, su refino, y la comercialización de los productos hasta su salida a consumo se realizan en fábricas y depósitos fiscales (es decir, depósitos distintos de los aduaneros), en régimen suspensivo de Impuestos Especiales.

Sobre estas premisas, la Administración Tributaria, para la determinación de la base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, aplica lo dispuesto en el art. 83 Dos 3ª de la Ley del IVA. Siguiendo este precepto, la citada base imponible es:

a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.

- b) Para los bienes procedentes del interior del país, la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del impuesto.
- c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.
- d) En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.
- e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible del impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.

En relación con este art. 83 Dos 3ª d), señaló la entidad recurrente que del indicado precepto, invocado por la Inspección de los Tributos como fundamento de la obligación tributaria, no se desprende que surja una obligación de pago por IVA. Tampoco se introduce argumentación alguna, en ninguna instancia, que permita considerar ajustado a Derecho que, de su aplicación, se exija la cantidad de 19.300.020,04 € en concepto de IVA.

El procedimiento que establece esta regla especial (la del art. 83 Dos 3ª) comprende todas las operaciones por las que se produce el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, tanto si estas operaciones constituyen importaciones en sentido estricto, como si tienen la consideración de operaciones asimiladas a las importaciones¹⁰¹³.

¹⁰¹³ BUNES IBARRA, J.M. (coordinador), *La aplicación práctica del IVA*,...cit. pag.76.

Por último, se remite también la Administración Tributaria en este sentido, al art. 78 Uno de la Ley del IVA que establece que, <<la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas>>.

La Ley del Impuesto establece, en este sentido, que en las contraprestaciones se incluyan, además del precio, los importes correspondientes a los conceptos que se detallan en el apartado Dos del mismo artículo¹⁰¹⁴.

¹⁰¹⁴ Art. 78 Dos de la Ley del IVA: En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 18, letra c), de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.

2º Los intereses devengados como consecuencia del retraso en el pago del precio.

3º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

4º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

5º Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.

3. El valor de mercado de la entrega a los efectos del art. 79.1 de la ley del IVA. El motivo principal de la regularización practicada a CEPSA por la Administración Tributaria, y el único aspecto sobre el que realizó alegaciones, fue la existencia de diferencias sustanciales en los precios de los productos petrolíferos que durante el ejercicio de 2004 se intercambiaron sin desplazamiento físico, entre CEPSA y BP, por un lado, y CEPSA, REPSOL y PETRONOR por el otro. La cuestión que se discute en el presente caso, es la relativa al valor de las operaciones realizadas por CEPSA en 2004.

Sostiene el TS en este sentido, que no es de aplicación, en relación con los precios de compra de los productos petrolíferos, la determinación del valor de la transacción por costes, ya que nos encontramos ante un contrato de permuta que tiene una regla concreta en la Ley (la del art. 79.1 de la Ley del IVA)¹⁰¹⁵. Esta regla, además, no es contraria al Derecho Europeo, en cuanto que, como se señala en la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 7 de julio de

6º El importe de los envases y embalajes incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.

7º El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

¹⁰¹⁵Indica la resolución del TEAC, en relación con este caso, en su FJ cuarto, <<... llegados a este punto conviene recordar, tal como lo hace el acuerdo impugnado que la naturaleza del contrato de intercambio de productos petrolíferos entre CEPSA Y BP, responde al concepto del contrato de permuta regulado en el artículo 1538 del Código Civil, por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra>>. Vid. al respecto en DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, vol.V, , CIVITAS, 2010, pp.189-191 , y en FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., *Los contratos de permuta y estimatorio*, Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid, Nº. 9, 2003 , pp. 209-234 que la define del siguiente modo: <<La permuta se integra en los supuestos de *do ut des* y se perfecciona desde el momento en que uno de los permutantes realiza una *datio* de una cosa, en ejecución de un acuerdo previo, que supone una entrega en propiedad y genera el nacimiento de la obligación en el permutante que la recibe, de realizar la correspondiente contraprestación, consistente asimismo en la entrega de la propiedad de la otra cosa acordada entre las partes>>.

2008¹⁰¹⁶, no existe una regulación específica ni en la Sexta Directiva ni en la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252), para determinar la base imponible en contraprestaciones en especie.

En la línea contraria, la ausencia de una previsión explícita de la normativa comunitaria no significa, a juicio de la parte recurrente, <<que no exista un criterio de configuración jurisprudencial en el Derecho Comunitario acerca de este particular. Y este criterio es el de la necesidad de evaluación de la contraprestación sobre una base subjetiva, no siendo factible la utilización de métodos objetivos más que cuando esté específicamente previsto>>. Configurándose de este modo la base imponible, como la cantidad que las partes intervinientes en una operación hayan establecido con un marcado carácter subjetivo¹⁰¹⁷.

¹⁰¹⁶ La consulta, en el presente caso -permuta con equivalencia de condiciones-, remite al precio que se estaría dispuesto a pagar si la transacción se hiciera efectiva en dinero, introduciendo una cláusula de carácter subsidiario. De este modo se indica que, <<[...] la base imponible en operaciones gravadas cuya contraprestación se haga efectiva en especie, debe estar constituida por la cantidad que quién realiza dicha transacción estaría dispuesto a desembolsar a cambio de lo que recibe. Dicha magnitud está constituida en última instancia por el precio de adquisición del bien que se entrega a cambio de la contraprestación no monetaria>>.

¹⁰¹⁷ En esta línea, las sentencias del TJUE de 9 de enero de 1992 (Asunto C- 131/91) y 20 de enero de 2005 (TJCE 2005, 18) (Asunto C-412/2003) han insistido en la concepción subjetiva de la base imponible en función de las contraprestaciones pactadas por las partes de la operación y, en que e las transacciones en las que no medie dinero, la evaluación para determinar la base del IVA debe atender, exclusivamente al precio o valor de producción del producto, sin poder acudir en caso alguno, a los valores del mercado.

Estas sentencias, citadas por la parte recurrente, no son aplicables al presente caso al l contemplar <<supuestos alejados del que es objeto del debate>>, siendo el tema tratado en ellas, una compraventa a menor precio de mercado que se compensa con el servicio que se obliga a presentar la compradora, y no una permuta con equivalencia de prestaciones, que es el objeto del caso que comentamos.

Por su parte, apunta el TS que, aunque es cierto que el TJCE ha utilizado para dicha determinación los costes del producto, no lo es menos, que este es un medio de determinación de la base imponible pero no el único, puesto que puede acudirse, como señala nuestra Ley del IVA en su art.79, a la determinación de la base imponible por el valor que en condiciones normales se hubiese pactado, es decir al valor de mercado de la entrega.

Finalmente el TS concluye su razonamiento, señalando que, << frente a la ausencia de normativa específica en las directivas comunitarias y, por contraste, la existencia de una norma clara en el Derecho interno, esta será la aplicable al caso concreto>>.

Al respecto, afirma FALCÓN en relación con lo dispuesto en el párrafo primero del art. 79 Uno de la Ley 37/1992¹⁰¹⁸, que la Ley española no atiende al valor de mercado de la contraprestación en especie –como parece exigir el artículo 11 de la Sexta Directiva¹⁰¹⁹-, sino a la contraprestación teórica que, según el mercado, sería posible exigir por la entrega, es decir, al valor de mercado de la entrega¹⁰²⁰.

¹⁰¹⁸ Art. 79 Uno de la Ley del IVA: <<En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes>>.

¹⁰¹⁹ Actual, art. 73 de la Directiva 2006/112/CE. La modificación de forma sustancial y en numerosas ocasiones de la Sexta Directiva, ha dado lugar a su refundición en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre (LCEur\2006\3252) que, hasta la actualidad, ha vuelto a ser objeto de distintas modificaciones.

¹⁰²⁰ FALCÓN Y TELLÀ, R., *Las operaciones cuya contraprestación no consiste en dinero y el IVA*, Impuestos, nº18, 1994. Por su parte, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 2 de junio de 1994, en cambio, ordena acudir, al menos en el caso concreto objeto de controversia, al coste de adquisición del bien que se entrega, opinión que no es compartida por el A.

A tal efecto, señala el artículo 288 de la Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (LCEur\2008\2207)¹⁰²¹ <<la directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios>>.

La solución del art. 79 Uno de la Ley del IVA, como señala FALCÓN, no parece acorde con la Directiva¹⁰²² que, salvo en el autoconsumo, ordena siempre acudir al valor de la contraprestación¹⁰²³, siendo que este criterio -valor de mercado de la contraprestación- el debería generalizarse en todas las prestaciones en especie (aunque no hubiera una parte no dineraria) y aunque llevase a una base imponible inferior al valor de mercado de la operación gravada.

En su escrito de alegaciones ante la Inspección, la propia empresa recurrente reconocía que el mercado logístico de productos petrolíferos no era un mercado

¹⁰²¹ Antiguo artículo 249 TCE.

¹⁰²² Como se apunta en DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...cit.*, pág. 274 (ponencia de ALMUDÍ CID), en caso de conflicto, los preceptos de las Directivas que sean suficientemente claros y precisos están dotados de eficacia directa y primacía frente al ordenamiento interno, lo que permite a los obligados tributarios invocar la aplicación de la Directiva y la inaplicación de las normas internas, incluso con rango legal. Debe precisarse que esta eficacia directa (y por consiguiente primacía) solo rige en las relaciones verticales, entre la Administración y los particulares, y solo juega en favor de estos últimos, de manera que la Administración no puede aplicar la Directiva en perjuicio de los particulares.

¹⁰²³ Al igual que Ley española, pero únicamente en el supuesto de que la contraprestación sea mixta (parte en especie y parte en metálico) y solo si este criterio arroja una base superior al valor de mercado de la operación gravada. De este modo, según el párrafo segundo del citado art. 79. Uno: << No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior>>.

convencional pues se lleva a cabo, fundamentalmente, por tres empresas que son, a la vez, refinadoras y operadoras en el territorio de aplicación del IVA: BP, CEPSA y REPSOL, siendo, por lo tanto, este el único mercado con precios conocidos.

A este respecto, indicó el TEAC que, <<la propia reclamante reconoce expresamente la existencia de un mercado de reducido tamaño y que la realización de permutas de productos no excluyen en modo alguno la aplicación del artículo 79.1 de la LIVA que no distingue entre mercados convencionales o no. Es más, puede afirmarse que el método utilizado por la Inspección para el análisis comparativo de precios tiene un correcto encaje en el procedimiento especial de cálculo de la base imponible previsto en citado artículo 79.1 de la LIVA>>.

Por su parte, el acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, expone que a fin de configurar como base imponible del impuesto la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes, la Inspección, a la hora de cotejar las circunstancias de las operaciones realizadas entre CEPSA y BP de una parte, y CEPSA, REPSOL y PETRONOR de otra, ha tenido en cuenta los siguientes factores de comparabilidad:

1. Los lugares donde se han realizado las operaciones de permuta: las refinerías de petróleo de las empresas afectadas, y los depósitos de almacenamiento de hidrocarburos de CLH.

3. La calificación jurídico-tributaria de los depósitos y refinerías de petróleo, como establecimientos autorizados por la Administración Tributaria, en base a lo dispuesto en los artículos 4.27¹⁰²⁴ y 7.1¹⁰²⁵ de la Ley 38/1992, de 28 de

¹⁰²⁴ Art 4.27 de la Ley de IIEE: "Régimen suspensivo": El régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo.

¹⁰²⁵ Art. 7.1 a) de la Ley de IIEE: Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40, el Impuesto se devengará:

1. En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos

especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

c) A uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 , relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

2. En los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción en una fábrica o un depósito fiscal, a una entrega directa, cuando circulen con destino a un destinatario registrado, a un lugar donde se produzca la salida del territorio de la Comunidad de los productos sujetos a impuestos especiales o a uno de los destinatarios, situados en el ámbito territorial comunitario no interno, a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, la importación se efectuará en régimen suspensivo.

3. En los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

4. En los supuestos de entregas directas, el devengo se producirá en el momento de la recepción de los productos sujetos en el lugar de su entrega directa.

5. En el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

6. En los supuestos de ventas a distancia, en el momento de la entrega de los productos al destinatario.

diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de Impuestos Especiales. En los denominados establecimientos autorizados resulta de aplicación el régimen suspensivo de los impuestos especiales, en virtud del cual no llega a producirse el devengo del impuesto, no siendo por lo tanto exigible, con carácter general, hasta que los productos son puestos a consumo.

7. En los supuestos de expediciones con destino a un receptor autorizado, en el momento de la recepción por éste de los productos en el lugar de destino.

8. En el supuesto de irregularidades en la circulación en régimen suspensivo, en la fecha de inicio de la circulación, salvo que se pruebe cuándo fue cometida, en cuyo caso, éste será el momento del devengo.

9. En el supuesto de irregularidades en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos

especiales de fabricación con el impuesto devengado en otro Estado miembro, en el momento de su comisión y, de no conocerse, en el momento de su descubrimiento.

10. En el supuesto de no justificación del destino o uso indebido en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos, salvo prueba fehaciente de la fecha en la que se ha procedido a su uso indebido, en cuyo caso, éste será el momento del devengo. Cuando la entrega de estos productos fuese a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación.

11. En los supuestos a los que se refiere el apartado 8 del artículo 8 de esta Ley, en el momento del devengo que corresponda de acuerdo con los apartados anteriores; en caso de no conocerse ese momento, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento.

12. No obstante lo establecido en el apartado 1 de este artículo, cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo, no hayan podido ser entregados al destinatario, total o

parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente, considerándose que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la salida.

2. La utilización, para el cotejo de los datos, de los precios de la adquisición de productos petrolíferos llevada a cabo por CEPSA a REPSOL (siendo la refinería de REPSOL la más próxima a la la análoga de BP).

3. La naturaleza jurídica de las transacciones efectuadas por CEPSA, BP y REPSOL consistentes en permuta de productos petrolíferos (<<intercambio>> según las facturas emitidas por REPSOL).

4. Los precios en factura de los productos petrolíferos que fueron objeto de intercambio entre las Compañías (gasolinas y gasóleos fundamentalmente).

4. El IVA a la importación en los productos petrolíferos

Del total de operaciones asimiladas a las importaciones, las que tienen por objeto los productos de los impuestos especiales suponen, alrededor de un 90% de las mismas, encontrándonos, por lo tanto, ante el grupo más importante de estas.

En el presente caso, al encontrarnos ante productos objeto del Impuesto sobre hidrocarburos, resulta de aplicación el régimen de depósito distinto del aduanero definido en el anexo quinto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permite, a efectos del IVA la aplicación de la exención del impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos, 24 y 65 de la citada Ley. .

La disposición adicional cuarta de la Ley de IIEE define una institución propia de los impuestos especiales, a los efectos del IVA (el depósito distinto del aduanero) señalando que <<a efectos de lo dispuesto en el apartado quinto del anexo de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará régimen de depósito distinto de los aduaneros el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los

referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal>>.

Como a nuestro juicio de forma acertada, opina FALCÓN, en los impuestos especiales, hasta que se produce la salida a consumo se aplica lo que se denomina <<régimen suspensivo>>, que se inicia con la realización del hecho imponible y finaliza con el devengo (o con la salida del producto hacia otro Estado miembro o un tercer país, lo que supone que ya no va a existir consumo en el ámbito interno), y que se caracteriza por la inexigibilidad del impuesto, ya que la obligación tributaria no ha nacido todavía (y en caso de salida de productos hacia otros Estados, no llegará a nacer en España).¹⁰²⁶

No se aplican por lo tanto, mientras que se mantenga esta situación de pendencia, impuestos especiales porque están suspendidos y tampoco se aplica IVA porque mientras que sea aplicable este régimen de depósito fiscal, las entregas que se realicen están exentas.

¹⁰²⁶ DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...cit.*, pág. 354 (ponencia de FALCÓN Y TELLA). Vid. en sentido contrario, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales*, Civitas, REDF, núm. 89, 1996, pág. 78. Indica el A., que el hecho imponible es, entonces, la fabricación del producto gravado y algo más. Este <<plus>>, esta adición fáctica que opera la ley fiscal, se corresponde con una serie de operaciones del mundo real que son permitidas por la ley: el depósito del producto fabricado, su embotellamiento, su transporte hacia otra fábrica o depósito fiscal, etc. [...] Es importante precisar, que no hay separación entre hecho imponible y devengo, pese a que la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992 aluda al <<desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produzca la puesta a consumo>>. También se pronuncia en sentido contrario, aunque de forma minoritaria, alguna doctrina del TC, como la STC 197/1992 de 19 noviembre (RTC 1992\197) cuando afirma que, <<en los hechos imposables que se prolongan o reproducen en el tiempo, como ocurre con el impuesto de fabricación, el devengo resulta ser el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible, y es, sin duda, un elemento integrante del presupuesto de hecho del que nace la obligación tributaria>>.

De este modo, de acuerdo con el art. 157 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre: <<Los Estados miembros podrán eximir las siguientes operaciones:

- a) las importaciones de bienes destinados a ser incluidos en un régimen de depósito distinto del aduanero;
- b) las entregas de bienes destinados a ser incluidos, en su territorio, bajo un régimen de depósito distinto del aduanero>>.

Por su parte, el art. 24. Uno e) de la Ley del IVA hace uso de la posibilidad prevista en la Directiva, estableciendo la exención. Así, establece que estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las entregas de los bienes destinadas a ser vinculadas a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

En esta línea también se pronuncia el artículo 65 de la Ley del IVA, al establecer que, estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones.

Por su parte el art. 20 Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RCL 1992\2834) señala que los citados requisitos son:

- 1º Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de las legislaciones aduanera y fiscal que sean aplicables.
- 2º Que los bienes permanezcan vinculados al mencionado régimen en las condiciones previstas por la legislación fiscal.

3º Que los bienes vinculados a dicho régimen no sean consumidos ni utilizados en ellos.

En relación con el IVA a la importación, el art. 19 de la Ley del IVA regula una serie de supuestos que *stricto sensu* no son importaciones porque no tiene lugar la entrada de bienes en el territorio de aplicación del impuesto, pero se <<consideran>> asimilados a las importaciones.

En el presente caso, es de aplicación el apartado 5º, del mencionado artículo 19 de la Ley del IVA, donde se establecen ciertos requisitos, cuyo cumplimiento exime del Impuesto. Por el contrario, si no se cumplen hay que aplicar el IVA que en su momento se consideró exento. Dicho apartado establece que se consideran asimiladas a las importaciones, << las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos>>.

Por lo tanto, el hecho imponible recogido en la Ley del IVA, como operación asimilada a la importación, está constituido por el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, en los términos establecidos en el art. 19. 5º de la Ley, siendo dos los presupuestos necesarios para que se considere realizado el mismo:

- que se produzca el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero por parte de los bienes vinculados al mismo, y
- que la entrega o adquisición intracomunitaria por la que estos bienes se vincularon al régimen, se haya beneficiado de la exención del impuesto, o que los

citados bienes hayan sido objeto de entregas o de prestaciones de servicios exentas mientras permanecen vinculadas al mismo.

Por su parte, el art. 77 Dos de la Ley del IVA establece que, << en las operaciones asimiladas a las importaciones definidas en el artículo 19 de esta Ley, el devengo se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias que en el mismo se indican>>. Ello quiere decir, que en el depósito distinto de los aduaneros no hay separación alguna entre hecho imponible y devengo, teniendo lugar este último con la concurrencia de las mismas circunstancias que determinan la realización del hecho imponible.

En relación con los impuestos especiales de fabricación, en los que se incardina el Impuesto sobre hidrocarburos, las directivas y la ley interna¹⁰²⁷ han optado por gravar, además de la importación de los productos que le son propios, la fabricación dentro del ámbito territorial comunitario, en lugar de tipificar como hecho imponible el consumo de hidrocarburos.

En el régimen suspensivo de los impuestos especiales, se posibilita retrasar el momento del devengo hasta, la puesta en consumo -que puede ser varios años más tarde-, de forma que el vendedor pueda repercutir el impuesto correspondiente sin el coste financiero que supondría tener que realizar su ingreso antes de poder trasladar su importe al adquirente de los productos. Este régimen permite, por lo

¹⁰²⁷ Arts. 2 a 19 de la Ley de IIEE, y arts. 1 a 52 de su Reglamento. Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales (excepto el que recae sobre la electricidad) (LCEur\2009\27). Reglamento (CE) 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE, en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo (LCEur\2009\1089)

tanto, que el hecho imponible pueda producirse en un estado miembro diferente o un tercer país al del devengo del impuesto¹⁰²⁸.

Los impuestos especiales son normalmente muy elevados, y por tanto, en la mayoría de los casos, sería inviable que el fabricante, o los mayoristas, ingresasen las correspondientes cantidades antes de haberlas cobrado de sus clientes¹⁰²⁹. Y que además, en el momento de fabricarse el producto no se conoce todavía el destino que va a tener, que puede estar no sujeto o exento¹⁰³⁰.

La Ley del IVA por su parte, como señala ALMUDÍ, inventa un nuevo hecho imponible (la salida del depósito fiscal), que se grava como una operación asimilada a la importación, conforme a las reglas de esta, que atiende al coste o valor de mercado, y no al precio, y que exigen una declaración en Aduana. Se aplica el IVA, por tanto, al salir del depósito (en concepto de IVA asimilado), y también con ocasión de la puesta en disposición del consumidor final (en concepto de entrega de bienes). Lógicamente, el IVA asimilado es al mismo

¹⁰²⁸ Aunque, el régimen suspensivo, no es producto de la armonización comunitaria, hubo que extenderlo a todo el ámbito territorial comunitario para posibilitar la aplicación del principio de tributación en el país de destino, como consecuencia de un mercado interior caracterizado por la ausencia de controles fiscales en frontera. A partir de 1993, las instituciones aduaneras, pasan a dedicarse plenamente al control de las operaciones de comercio exterior entre la comunidad, entendida ya como un mercado único, y los países terceros.

¹⁰²⁹ En el caso de los hidrocarburos, una buena parte del precio final está constituido por el impuesto, que además forma parte de la base imponible del IVA. Los tipos específicos, que se aplican, son en función del tipo del hidrocarburo de que se trate, por ejemplo, el gasóleo de uso normal soporta 30,7 céntimos por litro, la gasolina sin plomo normal 40,07 céntimos, la gasolina de 98 octanos 43,19 céntimos, y la gasolina con plomo 43,38 céntimos.

¹⁰³⁰ DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, Sistema Fiscal Español...cit., págs. 353-354 (ponencia de FALCÓN Y TELLÁ).

tiempo IVA devengado y soportado, por lo que es deducible. Y si dicho IVA es revisado por la Aduana, ha de hacerlo necesariamente en la doble vertiente¹⁰³¹.

En el presente caso, consistente en el abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, en relación con productos objeto de los impuestos especiales, como afirma SOLANA VILLAMOR, el devengo del IVA se produce simultáneamente con el devengo de los impuestos especiales, por lo que puede afirmarse la existencia de una completa armonía entre las disposiciones reguladoras del IVA y de los impuestos especiales, haciendo coincidir el momento fundamental del devengo del impuesto, lo que es especialmente importante habida cuenta que, en todos los casos, la cuota por el impuesto especial forma parte de la base del IVA¹⁰³².

5. Sobre el tratamiento novedoso del derecho a la deducción en las operaciones asimiladas a las importaciones desde la sts 12 de enero de 2012

En este apartado, trataremos de exponer el que, a nuestro juicio cabría señalar, como el principal aspecto novedoso que se deriva de esta sentencia del TS, en relación con el ejercicio del derecho a la deducción y, en concreto, con el momento a partir del cual puede procederse a la deducción de las cuotas devengadas en las operaciones asimiladas a las importaciones.

Una vez que las cuotas soportadas por el IVA asimilado a la importación son deducibles, habrá que determinar en qué momento surge el derecho a practicar

¹⁰³¹ DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español...cit.*, pág. 323 (ponencia del ALMUDÍ CID). No deja de ser criticable, indica el A., que al pasar la puerta del depósito, el IVA se aplique dos veces, por la salida y por la entrega que motiva la salida, con una base imponible distinta, y ante Administraciones distintas.

¹⁰³² BUNES IBARRA, J.M. (coordinador), *La aplicación práctica del IVA,...cit.* pág. 71, (ponencia de SOLANA VILLAMOR).

dicha deducción. La cuestión se resuelve con la remisión al artículo 98 Dos de la LIVA en la redacción que le dio la Ley 42/1994¹⁰³³ (RCL 1994, 3564 y RCL1995, 515) vigente en el ejercicio 2004, que es objeto de regularización en el presente caso.

En la redacción anterior a la Ley 42/1994, de 30 de diciembre (RCL\1994\3564), el art. 98 Dos de la Ley del IVA establecía: <<En las importaciones de bienes, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes y en los supuestos a que se refiere el artículo 9, número 1º, apartados c) y d) y el artículo 84, apartado uno, número 2º, ambos de esta Ley, el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúe el pago de las cuotas deducibles>>.

Posteriormente, la regulación contenida en el artículo 98 Dos de la Ley del IVA fue modificada por la citada Ley 42/1994, introduciendo un párrafo segundo en el que se hace expresa inclusión a las operaciones asimiladas a las importaciones, quedando redactado de la siguiente forma: << En las importaciones de bienes, el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles.

¹⁰³³ En la actualidad, el artículo, el 98 Dos de la Ley del IVA, ha sido derogado por disposición final 7.2 de Ley 51/2007, de 26 de diciembre (RCL\2007\2354). Vid. al respecto, FALCÓN Y TELLERÍA, R., *La derogación del art. 98, dos, LIVA, por la Ley de Presupuestos para 2008* (RCL 2007, 2354) y *la deducción del IVA a la importación*, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 4, 2008, Editorial. Como afirma el Prof. Falcón, la derogación de esta regla especial supone, por tanto, que a partir de ahora se aplica la regla general, según la cual el derecho a la deducción nace «en el momento en que se devenguen las cuotas deducibles» (art. 98, uno, LIVA), es decir (art. 77), en el momento en que, conforme a la legislación aduanera, hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, aunque la operación no esté sujeta a los mencionados derechos, o en el momento en que tenga lugar el abandono de un depósito distinto del aduanero, o cuando se produzcan las circunstancias previstas en el art. 19 LIVA.

No obstante, cuando se trate de operaciones asimiladas a las importaciones cuyas declaraciones para la liquidación e ingreso del impuesto se presenten en plazo, el derecho a la deducción nacerá al finalizar el período a que se refieran estas últimas declaraciones>>.

Por su parte, el artículo 99 de la Ley del IVA indica los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción. De este modo, su apartado Uno establece que, <<en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas>>.

Y, en su apartado Cuarto se determina cuándo se entienden soportadas las cuotas deducibles, puntualizando que en los casos a que se refiere el artículo 98, apartado Dos de la Ley –operaciones asimiladas a las importaciones-, <<las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción>>¹⁰³⁴.

¹⁰³⁴ Este apartado (cuarto del art. 99 LIVA) ha sido modificado, con efectos desde 1-1-2011 y vigencia indefinida por art. 79.10 de Ley 39/2010, de 22 de diciembre (RCL\2010\3233), quedando redactado de la siguiente forma:<< En el caso al que se refiere el artículo 98 , apartado cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción>>.

Aunque la a redacción del art. 99 Cuatro aplicable al caso litigioso, que tiene por objeto una liquidación girada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido asimilado a la Importación correspondiente al ejercicio 2004, es la anterior a la modificación: <<En los casos a que se refiere el artículo 98, apartados dos y cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción>>.

Por lo tanto, al estar las operaciones asimiladas a las importaciones incluidas, desde la reforma de la Ley 42/1994 -aplicable al caso-, en el apartado Dos del artículo 98, las cuotas del IVA asimilado a la importación en el ejercicio objeto de examen -el 2004-, se entienden soportadas en el momento del devengo, que es cuando nace el derecho a la deducción.

En consecuencia, como indica el TS, CEPSA pudo ejercitar el derecho a la deducción del IVA asimilado a la importación, liquidado como consecuencia del abandono del régimen suspensivo desde su devengo, es decir, desde que se produjo la salida del depósito, que era el momento en el que procedía la declaración e ingreso de esas mismas cuotas¹⁰³⁵.

El artículo 92 de la Ley 37/1992, reconoce el derecho a la deducción, ahora bien, señala el TS que tal deducción, lejos de configurarse de forma automática, requiere la realización de una actividad por parte del sujeto que la reclama, como es la realización de la efectiva deducción en la liquidación que corresponda, bien en periodo en el que se han soportado las cuotas deducibles o en los sucesivos.
1036 .

El derecho a la deducción se producirá en los términos del artículo 98 de la Ley 37/1992 siempre que el sujeto que realice la deducción se encuentre en poder del documento justificativo de su derecho. Se observa que, indica el TS, lejos de

¹⁰³⁵ Vid. en este sentido FJ Quinto de STS de 25 de marzo de 2009 (RJ 2009, 3285) (Cas. núm. 4608/2006), <<[...]por tanto, como consecuencia de la reforma de la Ley 42/94, en el caso de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.1.2º nace el derecho a deducir en el momento del devengo, sin que exista ya el retraso que imponía la redacción original del art. 98.2 de la Ley, al hacer coincidir el nacimiento del derecho a deducir con el ingreso de las cuotas por el sujeto pasivo, lo que obligaba a efectuar la deducción en el periodo liquidativo siguiente a aquél en que se hubieran declarado, como cuotas devengadas, las cuotas que, simultáneamente, eran cuotas soportadas por un mismo sujeto pasivo>>.

¹⁰³⁶ Vid. art. 98 y 99 Tres de la Ley 37/1992.

tratarse de un derecho que opera automáticamente y por ello podría ser apreciado de oficio, la deducción, requiere la realización de una actividad a cargo del sujeto pasivo, en un determinado plazo y con el cumplimiento de unos determinados requisitos. De ello resulta igualmente, que la deducción, para amparar el reembolso del IVA soportado que CEPSA solicita a la Administración, ha de estar efectivamente realizada y no cabe apreciarlos sólo ante la argumentación de una posible deducción aún no producida.

Por su parte, lo que realmente ocurría, hasta que la STS de 12 de enero de 2012 fue dictada, es que la Administración Tributaria no reembolsaba esos IVAs ingresados porque no se había presentado en el plazo de tres meses posteriores al transcurso de un año desde la fecha de pago¹⁰³⁷.

¹⁰³⁷ *Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación...* cit, pág. 6. Vid en este sentido, Ley 53/2002, de 30 de diciembre (RCL\2002\3081), por la que se modifica la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril (RCL 1998, 1027), quedando redactado el apartado 2º de la siguiente forma: <<Si transcurrido un año desde el nacimiento del derecho a la deducción, el importador que tenga derecho a la deducción total del impuesto devengado por la importación no ha reembolsado la cuota satisfecha con ocasión de dicha importación por el agente de aduanas o la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador, aquél o ésta podrá solicitar de la Aduana su devolución, en el plazo de los tres meses siguientes y en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

El agente de aduanas o la persona o entidad que haya actuado en nombre propio y por cuenta del importador deberá acompañar a la solicitud de devolución el documento acreditativo del pago del impuesto, que quedará inutilizado a los efectos del ejercicio del derecho a la deducción o devolución>>. El Prof. Martín Queralt, en *Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación...* cit, pág. 6, en la misma línea que la resolución de la sentencia que tratamos señala que:<< resulta contrario al Derecho comunitario la interpretación restrictiva de una norma como la española, que fija un plazo perentorio tan limitado de tres meses, transcurridos los cuales se deniega e imposibilita al agente de aduanas la devolución de las cantidades por él ingresadas, siendo que, caso de proceder a esa devolución, quedaría bloqueada la posibilidad de que esos mismos importes de IVA puedan ser deducidos o devueltos al sujeto pasivo>>.

A tal efecto, indica MARTÍN QUERALT, que tal limitación temporal, de carácter restrictivo, es infundada, sin que resulte fácil desentrañar al servicio de qué fin se establece. Ni con ello se protege un interés de la Hacienda Pública –que queda salvaguardado al condicionarse la devolución a la entrega del documento que permite la deducción o devolución del impuesto-. Ni tampoco se permite la seguridad jurídica, puesto que este valor queda amparado por los más amplios plazos de prescripción del tributo. Por ello, la interpretación administrativa restrictiva del plazo de tres meses carece de otro propósito, afirma el A., que no sea meramente el de entorpecer el ejercicio del derecho a obtener la devolución por parte del agente de aduanas, entrando así en contradicción con el criterio del proporcionalidad exigido por el TJCE¹⁰³⁸.

Ahora bien, sin perjuicio de lo dicho, finaliza su razonamiento el TS, indicando que procede la íntegra regularización de la situación tributaria reflejada en las actas, incluyendo la posible deducción, de ser esta procedente, pues la regularización a que viene obligada la Administración lo es de forma global e incluye todos los aspectos favorables y desfavorables al sujeto pasivo.

En este sentido la STS de 25 de marzo de 2009 (FJ 6º) indica que, <<hay que estimar que el derecho a la deducción, es un derecho de carácter sustancial, y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir>>¹⁰³⁹.

¹⁰³⁸ MARTÍN QUERALT, J., *Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación, ...cit.*, pág. 7.

¹⁰³⁹ Vid. en esta misma línea, la Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2008 (asunto Ecotrade SpA, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07) parágrafos 56 a 73.

Estas mismas consideraciones han sido reiteradas, entre otras, en la Sentencia de 10 de mayo de 2010 (RJ 2010, 3603) (Casación 1454/2005), que ha concluido, <<cuando al amparo del artículo 18.1.d) de la Sexta Directiva los Estados miembros establezcan formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en casos de autoliquidación, la vulneración de aquéllas por parte del sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir. El principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de las cuotas soportadas si se cumplen los requisitos materiales, aún cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales>>.

No procedió, por lo tanto, como determina el TS, aplicar en este caso una interpretación literal del artículo 99 de la LIVA, ya que si el obligado tributario se hubiera atenido estrictamente a la Ley, cumpliendo todos los requisitos para la deducción, como el IVA era al mismo tiempo IVA devengado y soportado y el porcentaje de la deducción de IVA soportado era del 100 %, la inversión del sujeto pasivo no originaba cuota alguna a ingresar.

El retraso en la declaración del IVA devengado por parte de CEPSA, por lo tanto, no produjo perjuicio alguno para la Hacienda, ya que este es el mismo que el retraso correspondiente a la deducción, y ambos, se neutralizaban mutuamente.

En efecto, nunca se podría afirmar, si el porcentaje de deducción es del 100 %, que existe omisión de cuota de IVA, porque no se podría haber dejado de ingresar lo que nunca se debió ingresar en caso de seguirse la conducta que la Administración sostiene como correcta, concluye el TS.

En este sentido, en abril de 2005¹⁰⁴⁰ se modificó el Reglamento del impuesto con la finalidad de permitir que el IVA asimilado a la importación se dedujese en el propio

¹⁰⁴⁰ El Real Decreto 87/2005, de 31 de enero (RCL\2005\205), modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29-12-1992 (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7-7-1995 (RCL 1995\2212, 2594), y el Reglamento por el que se regulan

formulario 380, eliminándose así la necesidad de efectuar ingreso alguno por este hecho imponible. Dicho formulario 380 queda así configurado como un simple mecanismo de control, no implicando ninguna obligación de ingreso para las empresas. La modificación consistió en que, a partir de del año 2005, el modelo específico a presentar a la Aduana (modelo 380) incluye tanto el ingreso del IVA asimilado a la importación, como la deducción de dicho IVA.

Hasta esta sentencia el modelo 380, a presentar en la Aduana, se utilizaba sólo para ingresar el IVA asimilado a la importación, mientras que la deducción de dicho IVA se realizaba en el modelo ordinario (modelo 320), lo que originaba, en muchos casos, que este último modelo, presentara sistemáticamente un saldo negativo que sólo podía recuperarse a fin de año.

Ello suponía una carga adicional de trabajo para las empresas, con los consiguientes costes de personal y otros, pues no se trata sólo de rellenar ambos modelos y enviarlos, sino de atender requerimientos de dos órganos distintos (la Aduana y las Oficinas competentes para la gestión del IVA), además de la potencial exigencia de cantidades adicionales, con intereses de demora, derivadas de las discrepancias sobre la base imponible, asunto que tratamos en el epígrafe que sigue.

6. Sobre el cómputo de los intereses de demora en la sts de 12 de enero de 2012.

Hasta la STS de 12 de enero de 2012, si bien la presentación del formulario 380 no daba lugar por si misma a ningún ingreso (pues el IVA es a la vez devengado y soportado), sin embargo, con ocasión del control administrativo "a posteriori" de dicho formulario, los funcionarios de Aduanas habían venido exigiendo sistemáticamente a las empresas cantidades adicionales por discrepancias con las

las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28-11-2003 (RCL 2003\2790).

mismas en la determinación de la base imponible del IVA asimilado a la importación¹⁰⁴¹, más los correspondientes intereses de demora. Se exigía a las empresas, en tales controles, el IVA devengado sin permitir la deducción inmediata del IVA soportado.

Es decir, las autoridades aduaneras han venido exigiendo hasta que se ha dictado esta sentencia el IVA derivado de la mayor base estimada por ellas mismas, con ocasión del control "a posteriori" del formulario 380, intereses de demora, pues no aceptaban la deducción inmediata de esas mayores cuotas, provocando así, un coste financiero directo adicional a las empresas, de enorme importancia.

A partir de la sentencia que comentamos, tal y como afirma el TS, no existe, por lo tanto, perjuicio económico alguno para el Tesoro Público ya que el incremento de la base imponible a los efectos del IVA asimilado a la importación devengado, tiene como consecuencia inmediata el incremento de la base imponible del IVA asimilado a la importación deducible en el mismo periodo, lo que implica la inexistencia de cuotas de IVA dejadas de ingresar o ingresadas tardíamente. En definitiva, por la aplicación del mecanismo de deducibilidad del Impuesto no existe perjuicio para el Tesoro.

En relación con los intereses de demora, se alegó por parte de la actora, en todas las instancias, la improcedencia de liquidarlos, siendo la exigencia de los mismos, contraria al principio de proporcionalidad.

La STS de 12 de enero de 2012, se <<aparta y contradice>> la jurisprudencia sentada por el TS en relación con la naturaleza y función que los considera como, una <<prestación accesoria de la deuda tributaria>> en los particulares supuestos en los que resulta simultánea la deducibilidad de las cuotas devengadas por el propio sujeto pasivo.

¹⁰⁴¹ Dichas discrepancias se deben, a nuestro juicio, a la complejidad y peculiaridad de las normas internas sobre la definición del hecho y la base imponible del IVA asimilado a la importación.

El carácter indemnizatorio de los intereses, provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño, y sólo puede predicarse del tiempo transcurrido entre el momento en que debió producirse el pago, y aquel en el que hubiere procedido la deducción, siendo en el caso concreto, dos actuaciones simultáneas.

Ante la determinación del valor de mercado resultante de la comprobación realizada por la Inspección de los Tributos, la recurrente planteó la necesidad de que la regularización practicada hubiera sido completa, abarcando la situación tributaria del sujeto pasivo que, en su integridad, resulta de la aplicación del régimen de las operaciones del IVA asimilado a la importación.

De otro modo, la exigibilidad de cantidad alguna a ingresar a la recurrente conducía a una situación totalmente injusta dado que si la Administración hubiese procedido a realizar una regularización completa de la situación tributaria del sujeto pasivo, se habría concluido que no existe ninguna falta de ingreso al Tesoro Público, puesto que las cuotas que no se repercutieron por la, a juicio de la Inspección, incorrecta determinación de la base imponible habrían podido ser deducidas inmediatamente por esta parte. Por lo que en ningún caso, a nuestro juicio, cabría la posibilidad de liquidar intereses de demora.

7. Reflexión final

La naturaleza y objeto de las transacciones generadoras de la liquidación impugnada por CEPSA en el presente caso, es el intercambio de productos petrolíferos entre la recurrente y otras entidades relacionadas con el desarrollo de su objeto social, como son BP, REPSOL y PETRONOR.

Bajo tal calificación, la Inspección de los Tributos funda su regularización basándose en lo dispuesto en el artículo 79 Uno de la LIVA antes transcrito, en cuanto a la determinación de la base imponible, que habrá de ser aplicado al abandonar el régimen suspensivo.

La fabricación y almacenaje de los productos petrolíferos sometidos a impuestos especiales se realizó en fábricas y depósitos autorizados, en régimen suspensivo a efectos de impuestos especiales y de depósito distinto del aduanero a efectos de IVA.

La salida de los productos petrolíferos del depósito fiscal obedece, a una operación de permuta sin desplazamiento físico entre CEPSA y BP, produciéndose dos hechos imponibles en el IVA: por un lado, una operación asimilada a la importación por el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero y, por otro, la subsiguiente entrega del producto, sujeta al impuesto como operación interna.

Con anterioridad a la STS de 12 de enero de 2012, como hemos tratado de reiterar a lo largo del presente comentario jurisprudencial, en las actas de inspección levantadas por la Administración Tributaria a las empresas petrolíferas en concepto de IVA asimilado a la importación, se había obligado a las empresas en cuestión, al pago de las cuotas y no se había aceptado la deducción inmediata por su parte de ese IVA asimilado a la importación, lo que atentaba al derecho a la deducción inmediata del IVA soportado y provocaba un importantísimo perjuicio financiero directo (además de los costes indirectos que provoca el sistema por sí mismo, incluso en el supuesto en el cual, finalmente el importe neto a ingresar fuera nulo), constituyendo por lo tanto la presente sentencia, a nuestro juicio, una decisión acertada y acorde con la modificación del Reglamento del IVA de abril de 2005 cuya principal finalidad fue permitir que el IVA asimilado a la importación se dedujese en el propio modelo 380.

XII. CONCLUSIONES

CONCLUSIONES y PROPUESTAS DE LEGE LATA

Primera. Supresión de fronteras interiores

1.1 A partir del 1 de enero de 1993, se suprimen las fronteras interiores en el ámbito de la Unión Europea. La liquidación en el tráfico intracomunitario del impuesto especial de fabricación que proceda, nótese que a partir de este momento la operación que origina la liquidación ya no se considerara una importación, obedece *mutatis mutandis* a las mismas reglas que las que afectan al tráfico en el interior del país. Por todo ello, el régimen suspensivo se amplía extendiéndose a las operaciones entre Estados miembros. Así, quedan sujetas a los impuestos especiales, la fabricación en el ámbito comunitario, la importación y en su caso, introducción, de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial interno de la Unión Europea.

Segunda. Ordenamiento comunitario

2.1 El ordenamiento comunitario juega, un importante papel como elemento interpretativo del ordenamiento interno, ya que la interpretación de la Ley propia de cada tributo sobre todo en el caso del IVA y de los Impuestos Especiales ha de hacerse, ante todo, de acuerdo con las Directivas comunitarias en la materia. Nótese que las Directivas, en todo caso, tienen efecto Directo horizontal es decir, los particulares pueden alegar el texto contra los Estados ante los tribunales.

Cabría afirmar, en este sentido, que en esta función de elemento interpretativo del Derecho interno, produzca o no efectos directos, constituye el <<contexto>>

necesario de las normas internas en el sentido que da a esta expresión el art. 3.1 del Código Civil.

El régimen común de los aspectos de la regulación de los impuestos especiales de fabricación que están armonizados está garantizado por distintas Directivas del Consejo que establecen el marco dentro del cual se ha de desarrollar la normativa nacional. La dimensión y efectos de los aspectos a armonizar, hace deseable que esta sea lograda de forma total a nivel comunitario.

Tercera. Tributos monofásicos

3.1. Los impuestos especiales son tributos monofásicos, es ello que solo puede aplicarse el impuesto una vez, pues lo contrario supondría una doble imposición o un supuesto de enriquecimiento sin causa de la Administración. Con posterioridad, se produce una repercusión económica del impuesto especial que proceda.

Cuarta. Hecho imponible

4.1 En los IIEE, en lugar de tipificar como hecho imponible el consumo sobre el que se quiere incidir, las directivas y la ley interna han optado por gravar la fabricación dentro del ámbito territorial comunitario (es decir, en cualquier Estado miembro), que solo puede realizarse (salvo algunas excepciones) en fábricas previamente autorizadas por la Administración tributaria. Esta técnica, un hecho imponible muy amplio que se recorta con supuestos de no sujeción, exención y devolución, se explica por razones antielusorias, pues la sujeción formal al impuesto (aunque finalmente no nazca obligación alguna) es la que delimita el ámbito de aplicación de los mecanismos de control.

A diferencia de otros impuestos, el hecho imponible no determina el devengo, que se produce con la salida a consumo. Por tanto puede haberse realizado el hecho imponible (fabricación en la Unión Europea o importación), e incluso puede haberse producido la fabricación en España, pero si no hay devengo (salida a consumo), ya sea porque el producto final está exento (p.ej. vinagre) o no sujeto, o porque el devengo se produce en el extranjero, la obligación tributaria no ha llegado a nacer

Quinta. Hecho imponible versus devengo en los IIEE de fabricación

5.1 La aparente contradicción que supone disociar el hecho imponible del devengo puede superarse si por hecho imponible entendemos el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Es decir, el hecho imponible, en su aspecto material, se realiza en un momento determinado (entrada en el interior del país, en el IVA, o fabricación, en impuestos especiales) pero jurídicamente dicho hecho se entiende producido en un momento distinto (a la salida de fábrica), pues el legislador es soberano para delimitar el hecho imponible en todos sus aspectos, y por tanto también para disociar el aspecto temporal del material. Este último puede, pues, fijarse por la Ley en un momento distinto a aquél en que materialmente se ha realizado el aspecto material.

5.2 El devengo del impuesto se produce bien al ultimarse el régimen suspensivo dentro del ámbito territorial de aplicación del impuesto en virtud del principio del gravamen en destino, o en el supuesto de que la recepción de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se produzca con el impuesto ya pagado en otro Estado miembro. En este último supuesto como el gravamen tiene lugar en el Estado de destino, para evitar una doble imposición, se autoriza la devolución en el de expedición. En el mismo se incardinan tanto los procedimientos de ventas a distancia como de envíos garantizados.

5.3 A mi juicio, en los impuestos especiales de fabricación el hecho imponible es duradero. Una vez que se ha producido el hecho imponible, esto es la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad, los productos objeto de los mismos quedan en una situación de pendencia (régimen suspensivo) hasta que tenga lugar el devengo de los mismos.

5.4 Cabría señalar en relación con el devengo, que es el elemento temporal de la tipificación tributaria, una vez delimitado el factor causal determinante (hecho imponible). Esto es, el momento en el que se perfecciona el derecho de la Hacienda pública a la prestación en que consiste la obligación tributaria en el estricto sentido de la expresión, prestación de dar (cuota), y que habitualmente no coincide con la exigibilidad de tal deuda

Sexta. Régimen suspensivo

6.1. La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales, se produce mayoritariamente al amparo del régimen suspensivo. Los productos objeto de impuestos especiales de fabricación con origen o destino en uno de los Estados miembros de la Unión Europea, circulan dentro del ámbito territorial interno de la Unión, salvo los territorios específicamente previstos en la Ley de impuestos especiales, en régimen suspensivo (esto es, sin devengo del impuesto) y, fuera del mismo, dentro del sistema de envíos garantizados o ventas a distancia.

6.2 El régimen suspensivo se caracteriza por la falta de devengo del impuesto, ya que la obligación tributaria no ha nacido todavía; y, en el caso de un destino exento o no sujeto, no llegará a nacer. Si se produce la salida de los productos

hacia otros Estados, la obligación no llegará a nacer en España, aunque puede nacer en el país de destino.

Por ejemplo, un whisky fabricado en Reino Unido que se vende en España da lugar a un devengo en España, aunque el hecho imponible se ha realizado en el Reino Unido. Este es un mecanismo nuevo y original para evitar ajustes fiscales en frontera. Esto es así, si viene en régimen suspensivo, pero si un viajero compra una botella y la trae, paga el impuesto de UK.

6.3 El impuesto especial de fabricación es, por lo tanto, exigible a la salida a consumo de la fábrica o, en su caso, del último depósito fiscal al finalizar el régimen suspensivo. A partir de ese momento, se inicia el circuito de comercialización con impuesto devengado, a través de almacenistas y detallistas, hasta llegar al consumidor final. El régimen suspensivo es aplicable mientras los productos se encuentran en la fábrica en que se han obtenido o en el depósito fiscal en que se almacenan siempre que estén autorizados como tales, así como durante el transporte entre fábricas y depósitos fiscales, con independencia de que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sean transportados a través uno o varios Estados miembros distintos.

6.4 La razón de ser del régimen suspensivo en los impuestos especiales de fabricación, cabría afirmar a mi juicio, es que al tratarse de impuestos monofásicos y al ser los tipos impositivos muy elevados, de no existir dicho régimen, se haría inviable soportar la carga impositiva con anterioridad a que los productos objeto de los mismos saliesen a consumo. Nótese por ejemplo, en este sentido, que el componente impositivo en el impuesto sobre el alcohol constituye el más 1.000% del precio del alcohol puro, es decir, al menos, 10 veces más que el precio del alcohol puro.

Séptima. Veintiocho regímenes suspensivos

7.1. Cabe señalar que, a mi juicio, que en la circulación intracomunitaria no hay lapso de tiempo. Esto es, en el mismo momento en que se termina en el Estado de origen se inicia el régimen suspensivo en el de destino. Con la finalización de la circulación intracomunitaria de los productos circulan en régimen suspensivo en el ámbito comunitario interno y su terminación en el país de origen sin devengo del impuesto con la notificación de recepción presentada por el destinatario a través del EMCS, comienza el régimen suspensivo en el país de recepción de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

La misma conclusión se puede, a mi juicio, extraer del apartado c) del art. 10 LIIE relativo a la devolución del IIEE satisfecho en un Estado miembro distinto del de destino. En este sentido, señala el mencionado apartado que tienen derecho a la misma los empresarios que introduzcan en un depósito fiscal productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, con el fin de ser posteriormente enviados a otro Estado miembro UE. La devolución abarca a las cuotas correspondientes a los productos introducidos y queda condicionada a que se acredite la recepción mediante una notificación de recepción de productos objeto de los IIEE presentada por el destinatario a través del EMCS.

A mi juicio el régimen suspensivo no es continuo en el tiempo y el mismo no es de carácter supracomunitario. Tiene lugar en mi opinión una cuasi-permanencia, en el tiempo, que finaliza-se termina- y se inicia consecutivamente bajo la normativa de los Estados miembros de salida y entrada, respectivamente, de los productos objeto de los IIEE de fabricación.

Octava. Terminación

8.1 La circulación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se puede ultimar; es decir puede finalizar, con devengo del impuesto o sin que el mismo se produzca porque aunque el régimen suspensivo haya finalizado en un país dicho régimen continúe en otro.

En el segundo supuesto, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación continúan sometidas a dicho régimen de circulación, tenencia, fabricación y transformación pero bajo el control de las autoridades tributarias del Estado Miembro de destino de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que procedan.

Novena. Gravamen, con carácter general, en destino

9.1 Desde 1993, Los impuestos especiales de fabricación se caracterizan por la extraordinaria ampliación del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, pues se grava la fabricación en cualquier parte de la Unión Europea, así como la importación a cualquier Estado miembro, siempre que la salida a consumo se produzca en territorio de aplicación del impuesto. El gravamen en destino implica la exigencia del impuesto en el Estado miembro en el que salen a consumo los productos objeto de los IIEE de fabricación.

En los impuestos especiales a diferencia de en el IVA en que solo ha logrado establecerse con carácter provisional pero se aspira a la introducción del principio del gravamen en origen, en IIEE se mantiene el gravamen en destino porque no es incompatible con la supresión de fronteras. En el IVA, en cambio, el <<sistema definitivo>>, al que todavía se aspira, prevé la introducción del principio del gravamen en origen, pero el régimen transitorio, aplicable en la actualidad, sigue basado en el gravamen en destino.

Décima. Armonización

10.1 La armonización de los IIEE es una armonización parcial ya que los tipos impositivos aplicables en los Estados miembros son distintos en cada uno de ellos. Lo que sí se ha establecido de forma común es un sistema de tipos mínimos. Además, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por la idiosincrasia de todos los países de la UE a los que le son aplicables las directivas armonizadoras no son los mismos en todos los Estados. Nótese, como es natural, que los productos objeto de los IIEE de fabricación de ámbito comunitario sí que son los mismos. La armonización de los IIEE armonizados, en el sentido de los parámetros que les son aplicables, por ejemplo grados de alcohol, litros..., es muy intensa.

Onceava. Circulación y tenencia por particulares de productos adquiridos en otro Estado miembro

11.1 En aquellos supuestos de la circulación y tenencia por particulares de productos adquiridos, sin fines comerciales, en uno de los Estado miembros, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, no están sometidos al impuesto vigente en el país comunitario de destino porque este ya ha sido satisfecho en el país comunitario de origen (frente al principio de gravamen en destino que se aplica con carácter general). Se presume iuris tantum que hay una finalidad comercial si se supera cierta cantidad de producto objeto de los IIEE de fabricación.

11.2 Las adquisiciones de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que lleven a cabo los particulares para su propio consumo y

transporten ellos mismos no precisan documento que ampare su circulación siempre que no se destinen a fines comerciales.

11.3 En el sistema de ventas a distancia es el vendedor o por su cuenta el que lleva a cabo el transporte y, por definición, el receptor puede ser cualquier persona que no tenga fines comerciales. Esto es, no es necesario que el receptor tenga ninguna autorización administrativa para recibir los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Por su parte en el procedimiento de envíos garantizados, el que transporta o aquel por cuya cuenta se realiza el transporte solo puede ser el receptor autorizado, que además, en contraposición con el sistema de ventas a distancia, tiene que ser empresario autorizado a efectos de IIEE y actuar como tal.

Doceava. Documentos de acompañamiento

12.1. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales de fabricación se acredita en régimen suspensivo, en principio, únicamente si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico, o en caso de indisponibilidad del mismo por un documento de acompañamiento de emergencia en formato papel.

Por su parte, el documento simplificado de acompañamiento, contiene un menor número de datos que el documento administrativo electrónico y tiene por finalidad amparar la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación fuera de régimen suspensivo.

El control de los movimientos de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, tanto en régimen suspensivo como fuera de él, se lleva a cabo mediante el sistema informático denominado Excise Movement and Control System (EMCS), salvo indisponibilidad del mismo.

Tanto el documento administrativo electrónico como el documento simplificado de acompañamiento se presentan, a través de un borrador, a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición mediante el sistema informatizado (EMCS) por lo que se puede concluir que ambos dos tienen el formato de <<mensaje electrónico>>. El ARC (Código Administrativo de referencia) es el número asignado por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición al documento administrativo electrónico, una vez que los datos del borrador han sido validados.

12.2 El sistema informatizado de control de movimientos de impuestos especiales (EMCS) requirió para su progresiva implantación a partir del 1 de abril de 2010, que la Comisión Europea coordinase y armonizase, con anterioridad a la entrada en funcionamiento del sistema, las actividades relativas al control de los movimientos de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en los Estados miembros.

El funcionamiento del mercado interior en su conjunto como consecuencia de la implantación del EMCS mejora, al menos desde el punto de vista de los menores gastos administrativos que se producen en las empresas de los sectores objeto de los IIEE de fabricación.

Treceava. Ámbito territorial interno

13.1 La delimitación del ámbito territorial interno es importante porque determina el lugar en que va a ser exigible el impuesto. La regla es que se exige si sale a consumo en el ámbito territorial interno, aunque proceda de otro Estado miembro y aunque el producto se haya importado.

En cambio, no se exige, o en su caso, se devuelve si los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se encuentran en régimen suspensivo y se produce el devengo, en otro Estado miembro o si los productos salen hacia un tercer país. Los territorios que no forman parte de la Comunidad, o territorios terceros, no constituyen el ámbito territorial interno a efectos de IIEE, es por ello que el mismo no coincide con el territorio de los Estados miembros.

13.2 El ámbito territorial interno, el cual concreta el territorio en dónde se exige el impuesto, difiere dependiendo del impuesto especial de fabricación que tratemos. Es por ello que, una determinada operación de tráfico exterior puede ser exportación con respecto a los productos objeto de un determinado impuesto especial de fabricación y no serlo para los incluidos en el ámbito objetivo de otro. Por ejemplo, en el envío de vino desde Canarias a Francia, nos encontramos ante una exportación; por el contrario, no tendrá tal consideración si se tratara de un envío de whisky.

13.3 España ha decidido, conforme a lo previsto en el art. 3.1 de la Ley de impuestos especiales, aplicar sus disposiciones internas correspondientes a determinados impuestos especiales de fabricación a Canarias, Ceuta y Melilla, no obstante no formar parte dichos territorios del ámbito territorial comunitario. Las normas que hacen referencia a la circulación intracomunitaria, como es lógico y en virtud del art. 23.12 de la Ley, no les son aplicables a los mencionados territorios.

13.4 La salida de mercancías del territorio español con destino final a otros Estados miembros de la Unión Europea, constituye una expedición intracomunitaria. Esta circunstancia difiere considerablemente desde el 1 de enero de 1993 con el concepto de exportación, que se configura como la salida de

mercancías del territorio español siempre y cuando el destino esté fuera del ámbito territorial comunitario; esto es sea un territorio tercero.

Catorceava. Autoconsumo

14.1 En las operaciones de autoconsumo, los impuestos especiales de fabricación no se devengan en los supuestos en los que los productos se destinen a la realización de las operaciones propias del régimen suspensivo.

Se entiende devengado el impuesto especial de fabricación que proceda en los supuestos de autoconsumo de los productos objeto de dichos impuestos siempre que los mismos se encuentren en régimen suspensivo. La mencionada circunstancia es lógica, porque si el régimen suspensivo se ultima, salvo que se ultime sin devengo del impuesto por algún supuesto excepcional-p.ej. exportación o supuestos de mermas-, fuera del régimen suspensivo el impuesto ya se habrá pagado.

Nótese en relación con el autoconsumo, que en las mencionadas operaciones, los impuestos especiales de fabricación no se devengarán cuando los productos se destinen a la realización de las operaciones propias del régimen suspensivo. Constituye en este sentido, un supuesto paradigmático, la adicción de desnaturalizante al alcohol para convertirlo en alcohol desnaturalizado.

Quinceava. Fábricas. Depósitos fiscales. Almacenes fiscales

15.1 Los depósitos fiscales y los almacenes fiscales pueden autorizarse en instalaciones habilitadas para almacenar mercancías en cualquier régimen aduanero suspensivo, en locales o zonas habilitadas como almacenes de depósito

temporal o en zonas y depósitos francos. Además de los lugares señalados, los almacenes fiscales también pueden autorizarse en almacenes y depósitos de recepción. Las mencionadas autorizaciones requieren que se permita conocer el estatuto aduanero y fiscal de las mercancías almacenadas.

No cabe la posibilidad de que los productos objeto de los impuestos especiales permanezcan en un depósito de recepción en régimen suspensivo, ya que de acuerdo con el apartado 3 del artículo 7, en el momento de que dichos productos se reciban en el depósito de recepción se ultimaré el régimen suspensivo (esto es, finalizará el régimen suspensivo) con devengo del impuesto. Recuértese también, que en los almacenes fiscales el producto ya no está en régimen suspensivo; es decir el impuesto ya se ha devengado.

Con menor motivo, puede recibir un receptor autorizado productos objeto de los IIEE de fabricación en régimen suspensivo ya que la expedición de los mismos que recibe con fines comerciales procede de otro Estado miembro en el que ya se ha producido el devengo del impuesto; esto es, la circulación se ha llevado a cabo al amparo del sistema de envíos garantizados. Este principio, el de devengo en origen, constituye una excepción-como ya hemos señalado- a al general de devengo en el Estado de destino.

15.2 La defraudación de los impuestos especiales solo se puede producir, cuando concurren todos los requisitos que permiten entender realizado materialmente el supuesto que se quiere gravar en el momento en que se produce la salida a consumo en España. El obligado o persona a quien es imputable la defraudación solo puede ser el titular del depósito o fábrica (autorizado o no) desde el que se produce esa salida a consumo. Parece claro que la inexistencia de autorización como fábrica o depósito no puede servir para trasladar el descubierto de una persona a otra. O lo que es lo mismo, no tendría sentido que una defraudación

cometida por el titular de una bodega dejara de serlo por el hecho de que dicha bodega no tuviera autorización.

15.3 Los Depósitos Fiscales como se señala en la STS de 9 mayo 2001. (RJ 2001\7233) tienen honda raigambre en nuestros Impuestos Especiales y se definen como aquellos depósitos de mercancías donde pueden permanecer éstas, sin pago del correspondiente Impuesto Especial, hasta el momento en que se destinen al consumo. Las razones de estos depósitos fiscales son puramente logísticas, comerciales y financieras, pues los fabricantes necesitan situar sus mercancías en determinados almacenes, para así abastecer mejor sus mercados, y la exigencia del Impuesto especial, de elevada cuantía, al salir de la fábrica, implicaría un coste financiero elevado, pues el fabricante se reembolsaría de este coste, tiempo después al facturar y cobrar a los clientes.

15.4 El principal elemento diferenciador entre las fábricas y los depósitos fiscales, es que aunque en estos dos establecimientos en los que se opera con productos objeto de IIEE de fabricación en régimen suspensivo, en las fábricas además de las actividades que le son propias a los depósitos fiscales se pueden llevar a cabo también actividades de extracción y fabricación (equivalentes a la de producción), circunstancia esta última que no concurre en los depósitos fiscales.

Dieciseisava. Impuesto sobre productos intermedios

16.1. En relación con el Impuesto sobre productos intermedios, cabe indicar que el encabezamiento (o elevación de grado) normalmente convierte el vino en un producto intermedio (vino de licor). Si es así, no se aplicará el Impuesto sobre el Vino, pero tampoco el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas sino el

Impuesto sobre Productos Intermedios, que tiene un tipo mucho más bajo. Ese impuesto se devenga cuando el producto intermedio sale a consumo.

Hay un caso especial, sin embargo, y es el de aquellos supuestos en que el grado alcohólico no aumenta más del 1% vol., que están no sujetos al Impuesto sobre Productos Intermedios. Ello es así porque los vinos no se gravan realmente (pues en nuestro país el tipo es de 0 euros, no así en Francia por ejemplo), y por tanto resultaría injusto que un pequeño incremento de la graduación, como consecuencia del alcohol destilado añadido, determinara la aplicación del Impuesto sobre Productos Intermedios. Estas reglas se aplican a las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta.

16.2. Supone una excepción a este régimen general establecido en los artículos 7 (devengo) y 11 (ultimación del régimen suspensivo) de la LIIEE, el devengo del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, con respecto al vino recibido en régimen suspensivo en las fábricas de productos intermedios y utilizado en la fabricación de los productos con la denominación de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, se produce en el momento de la salida de fábrica de dichos productos intermedios, sin que el régimen suspensivo pueda continuarse mediante su introducción en otras fábricas o depósitos fiscales situados dentro del ámbito territorial interno.

Diecisieteava. Infracciones y sanciones

17.1. En el supuesto de circulación irregular con fines comerciales, hay una sanción por infracción grave del 100%. En tales supuestos además hay algunas presunciones que permiten cobrar el impuesto. Las referidas presunciones son las de los arts. 15.11 y 8.7 de la Ley de IIEE.

De manera que si el impuesto es 100, se cobra:

- En virtud de la presunción, 100 en concepto de cuota.
- Una sanción del 100%

Lógicamente ya no caben las sanciones por infracción grave de la LGT (por falta de ingreso del art. 191 LGT), porque esa sanción (el 50% como mínimo) queda subsumida o desplazada por la sanción específica del 19.2 y 3 de la Ley de IIEE.

Dieciochoava. IVA asimilado a la importación

18.1. En el régimen de depósito distinto del aduanero en el IVA, correlativo, como sabemos, al régimen suspensivo en los Impuestos Especiales . En este régimen existe ya, en nuestro Derecho vigente, una coincidencia entre IVA e impuestos especiales en materia de devengo, puesto que mientras los productos se mantienen en suspensión del impuesto especial no es exigible tampoco el IVA, por la aplicación de un supuesto de exención (arts. 24 uno, 1º y 26 uno Ley 37/1992), lo que a su vez origina que al devengarse el IVA (por la ultimación del régimen suspensivo de impuestos especiales), dicho devengo se asimile en la práctica actual a una importación.

18.2 En el IVA asimilado a la importación, son sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones, esto es los importadores con independencia de que sean empresarios o profesionales o no lo sean. La principal ventaja del régimen suspensivo es que el importador no adelanta el montante del IVA asimilado a la importación.

18.3 Nótese, que el caso del IVA no cabe, a nuestro juicio, aludir al “régimen suspensivo de IVA”, que creemos que no es tal. El régimen suspensivo se aplica sólo a los impuestos especiales (realización del hecho imponible sin devengo del

impuesto, es decir sin que nazca la obligación hasta la puesta en consumo). En el IVA lo que hay es exenciones (la obligación no llega a nacer) hasta que se devenga el IVA asimilado a la importación.

En el IVA asimilado a la importación, son sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones, esto es los importadores con independencia de que sean empresarios o profesionales o no lo sean. La principal ventaja del régimen suspensivo es que el importador no adelanta el montante del IVA asimilado a la importación.

18.4 Nótese, que de acuerdo con el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, que el mismo se está refiriendo a que el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero se asimila a la importación, pero debe tratarse de bienes <<cuya entrega o adquisición intracomunitaria>>-la frase entrecomillada tiene gran importancia a nuestro juicio- para ser vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero haya quedado exenta del IVA en virtud de los arts. 24 Uno, 1º e) y 26 Uno de la Ley del IVA.

En mi opinión, el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, no se refiere bienes importados sino a entregas de bienes o adquisiciones intracomunitarias que son introducidos-en uno de los supuestos en el régimen de depósito distinto del aduanero-, no parece lógico que el legislador indique que nos encontramos ante operaciones asimiladas a las importaciones. Parecería, por su parte más lógico de lege ferenda asimilar el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a una entrega.

PROPUESTAS DE LEGE FERENDA

1. El impuesto especial sobre la electricidad, se incardinaba hasta la Reforma Tributaria en los impuestos especiales de fabricación. Dicha situación resultaba, a

mi juicio, un tanto forzada ya que aunque este impuesto está también armonizado en la Unión Europea tras la entrada en vigor de la Directiva 2003/96, en todo caso la electricidad no circula en camiones y barcos, sino por cables, y eso introduce algunos cambios que lo separan del resto de gravámenes. Nótese que el impuesto está armonizado en todos los Estados miembros pero la armonización no es la misma, por ejemplo porque no en todos los Estados miembros se aplica el régimen suspensivo.

El impuesto especial de fabricación sobre la electricidad, poco tiene que ver con los mismos, salvo que es producida en fábricas, por lo que de *lege frenda* consideré desde el comienzo de esta Tesis que el mismo, podía tener en el futuro una existencia autónoma o por lo menos no incardinada en los impuestos especiales de fabricación. Circunstancia, esta última, que ha llegado a término tras la Reforma Fiscal de 2015.

Con la nueva regulación, el Impuesto sobre la Electricidad deja de ser un impuesto especial de fabricación al que le eran aplicables con carácter general las disposiciones comunes de dichos impuestos contenidas en los arts. 2 a 19 de la LIIEE con ciertas particularidades, que venían a completar las disposiciones comunes de los IIEE de fabricación, en atención a la consideración de la electricidad como un bien inmaterial.

A mi juicio, es positiva la exclusión del Impuesto sobre la Electricidad del régimen común de los IIEE de fabricación, y su regulación singularizada en el marco de los IIEE porque se simplifica, dado que el régimen suspensivo en la electricidad no está armonizado y la electricidad no circula en camiones y barcos, sino por cables, lo que introducía algunas disfunciones en el mencionado régimen suspensivo de la electricidad que con la nueva regulación desaparecen.

2. La Ley 38/92 incurre, a mi juicio, en una falta de coordinación entre los artículos 4.9 (<<Depósito de recepción>> y 4.11 (<<Destinatario registrado>>) interrelacionados entre sí.

De este modo, el art. 4.11 LIIEE establece que <<[...] El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro>>. Concluye la definición indicando que el destinatario registrado a título ocasional <<no será necesariamente titular de un depósito de recepción>>.

Esta última afirmación el art. 4.11 in fine LIIEE relativa a que el destinatario registrado a título ocasional no tiene necesariamente que ser titular de un depósito de recepción no es reafirmada por el art. 4.9 LIIEE que define el concepto de <<Depósito de recepción>>.

Así, el art. 4.9 de la Ley, define el depósito de recepción como <<El establecimiento del que es titular un destinatario registrado que no sea ocasional [...]>>. Es por ello por lo que de *lege ferenda* parece conveniente que el legislador aclare si el destinatario registrado a título ocasional puede ser o no, titular de un depósito de recepción, sin que dicha titularidad sea condición *sine qua non* para poder recibir <<sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro>>.

En este sentido, mi interpretación al respecto en lo relativo a lo establecido por apartado 11 del art. 4 de la Ley que concluye que el destinatario registrado a título ocasional <<no será necesariamente titular de un depósito de recepción>>, es que un destinatario registrado a título ocasional respecto de un determinado producto objeto de los impuestos especiales de fabricación puede ser también destinatario registrado *strictu sensu* y, respecto de otros productos, serlo a título ocasional. En este último caso, podría a mi juicio, solicitar la recepción de los productos que recibe a título ocasional en el depósito de recepción del que es titular.

3. A mi juicio es criticable, desde el punto de vista de la técnica legislativa que el articulado de la Ley de IIEE se refiera a las ventas a distancia como <<procedimiento>> y en vez de hacer referencia de forma análoga al <<procedimiento>> de envíos garantizados. La Ley se refiere a los envíos garantizados a través de la persona autorizada a recibir los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, esto es al receptor autorizado. Véase en este sentido los arts. 7.7 y 16.3 g) LIIEE, al referirse a los envíos garantizados lo hace a la persona autorizada a la recepción de los productos vinculados en al régimen de envíos garantizados. En cambio, no ocurre lo mismo en los arts. 7.6 y 16.3 h) LIIEE, que se refieren directamente a las ventas a distancia.

Por ello parece conveniente de *lege ferenda*, que las remisiones indirectas a los receptores autorizados para referirse a los al sistema de envíos garantizados sean sustituidas directamente, y con un ánimo más clarificador, por el nombre del propio procedimiento en cuestión.

4. A mi juicio, de *lege ferenda*, parece desproporcionado que por ejemplo por desnaturalizar mal el alcohol o por no seguir el procedimiento adecuado, desde un punto de vista formal en el documento de circulación necesario para justificar la

circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales, se imponga una multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción.

En el caso de que el sujeto pasivo se encuentre ante grandes cantidades de productos, en muchos casos puede constituir un grave perjuicio económico para el mismo tener que pagar una multa pecuniaria proporcional del 100 por 100, como consecuencia de situaciones que, a mi juicio, no son en exceso problemáticas y que no han sido producidas de forma dolosa.

5. Tampoco parece a mi juicio apropiado que a la sanción del 100 por 100 de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción se le incremente un 25 por 100 cuando la infracción se cometa mediante el quebrantamiento de las normas de control. Ello es debido a que ya se produce *de facto* por parte de la Administración Tributaria un control, incluida una intervención permanente, de los establecimientos en los que se fabriquen, transformen, reciban, almacenen, comercialicen y expidan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Por lo tanto, al igual que se ha puesto de manifiesto en el caso de la sanción del 100 por 100 de las cuotas, parece excesivo que además se incremente en un 25 por 100 cuando en estos establecimientos existe un control y una intervención permanente por parte de la Administración Tributaria Española. A mayor abundamiento por la comisión de infracciones tributarias graves pueden también imponerse sanciones no pecuniarias. Parece a todas luces una reacción desmedida del legislador, por lo que propongo que al menos la sanción pecuniaria del 100 por 100 de las cuotas tributarias sea reducida al 50 por 100 de las mismas.

6. Los tipos impositivos correspondientes a los impuestos especiales regulados en los Estados miembros son distintos en cada uno de ellos, salvo la previsión de los tipos mínimos que tiene carácter uniforme. En los últimos años, en nuestro país los tipos correspondientes tanto a los impuestos especiales como la imposición medioambiental se han incrementado de forma progresiva, no obstante el escaso peso específico de esta última en nuestra legislación en relación con la previsión de los demás Estados miembros. Por otra parte, cabría aumentar la presión fiscal sobre el tabaco y alcohol, lo que no solo redundaría en una superior recaudación para la Hacienda Pública, sino que contaría con el valor añadido de mitigar las externalidades negativas que produce su consumo en las personas.

7. La figura de depósito de recepción tiene cabida, a mi juicio, en la medida en que los tipos impositivos en los diferentes Estados miembros difieran. En el momento en que se produzca, en su caso, una armonización de los tipos impositivos en los IIEE de fabricación, dicha figura dejaría de tener sentido ya que su finalidad es que el productos puedan ser recibidos en régimen suspensivo en un establecimiento localizado en otro Estado miembro.

8. En mi opinión, el apartado 5º del art. 19 de la Ley del IVA, no se refiere bienes originariamente importados sino a entregas de bienes o adquisiciones intracomunitarias que son introducidos en las áreas a las que se refiere el art. 23 LIVA o los regímenes a los que se refiere el art.24 LIVA, no parece lógico que el legislador indique que nos encontramos ante operaciones asimiladas a las importaciones. Parecería, por su parte más lógico de *lege ferenda* assimilar el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero a una entrega. De hecho la Ley del IVA indica que estamos ante una operación asimilada a una importación, no ante una importación.

9. El privilegiado lugar que ocupan los impuestos especiales en el panorama fiscal español en orden a la recaudación de recursos para las arcas del erario, no ha corrido pareja con el estudio dedicado a su régimen jurídico por la doctrina científica y los profesionales del sector en el ámbito público y privado, si bien las contribuciones se han incrementado de forma notable en los últimos años.

JURISPRUDENCIA

IIIE

STJCE

- STJCE de 15 de junio de 1964, Flaminio Costa contra E.N.E.L, As. 6/64
- STJCE de 4 de diciembre de 1974, Yvonne van Duyn contra Home Office *Van Duyn*, As., 41/74
- STJCE de 9 de marzo de 1978, Amministrazione delle Finanze dello Stato contra SpA, As., 106/77
- STJCE 9 de marzo 2000, Evangelischer Krankenhausverein Wien contra Abgabenberufungskommission Wien y Wein & Co. Handelsges,mbH contra Oberösterreichische Landesregierung, As., C-437/97
- STJCE de 5 de abril de 2001, G. van de Water contra Staatssecretaris van Financiën, As., C-325/99
- STJCE de 12 diciembre 2002, Caso Distillerie Fratelli Cipriani SpA contra Ministero delle Finanze, As., C-395/00
- STJUE 24 de febrero de 2010, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa, As., C-434/97
- STJUE de 30 de mayo de 2013, Scandic Distilleries SA contra Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, As. C-663/11
- STJUE de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark ApS y Skatteministeriet, As., C-315/12
- STJUE de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora SL contra Generalitat de Catalunya, As. C-82/12
- STJUE 03 de julio de 2014, Stanislav Gross contra Hauptzollamt Braunschweig, As., C-165/13

- STJUE de 10 septiembre 2014, Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG contra Hauptzollamt Münster, As., C-152/13
- STJUE 12 de febrero de 2015, Minister Finansów contra Oil Trading Poland sp. z o.o., As., C-349/13

TS

- STS de 27 mayo 1985 (RJ 1985\2628)
- STS de 31 octubre 1987 (RJ 1987\7456)
- STS de 15 enero 1988 (RJ 1988\78)
- STS de 20 junio 1988 (RJ 1988\4956)
- STS de 27 febrero 1990 (RJ 1990\1209)
- STS de 9 octubre 1993 (RJ 1993\7404)
- STS de 16 febrero 1994 (RJ 1994\1366)
- STS de 29 noviembre 1996 (RJ 1997\2377)
- STS de 25 abril 1997 (RJ 1997\3471)
- STS de 28 abril 1997 (RJ 1997\4156)
- STS de 24 mayo 1997 (RJ 1997\4163)
- STS de 21 junio 1997 (RJ 1997\6186)
- STS de 28 junio 1997 (RJ 1997\6189)
- STS de 28 junio 1997 (RJ 1997\5350)
- STS de 5 julio 1997 (RJ 1997\6193)
- STS de 26 septiembre 1997 (RJ 1997\6531)
- STS de 4 octubre 1997 (RJ 1997\7745)
- STS de 11 diciembre 1997 (RJ 1997\9301)
- STS de 11 diciembre 1997 (RJ 1997\9300)
- STS de 11 diciembre 1997 (RJ 1998\491)
- STS de 18 diciembre 1997 (RJ 1998\510)
- STS de 16 julio 1998 (RJ 1998\6348)

- STS de 1 octubre 1998 (RJ 1998\78)
- STS de 20 octubre 1998 (RJ 1998\9896)
- STS de 5 diciembre 1998 (RJ 1998\ 9513)
- STS de 15 noviembre 1999 (RJ 1999\7917)
- STS de 18 febrero 2000 (RJ 2000\2791)
- STS de 26 febrero 2000 (RJ 2000\1649)
- STS de 16 marzo 2001 (RJ 2001\7085)
- STS de 5 abril 2001 (RJ 2001\5317)
- STS de 9 mayo 2001. (RJ 2001\7233)
- STS de 1 febrero 2005 (RJ 2005\ 1378)
- TS de 14 mayo 2008 (RJ 2008\3387)
- STS de 22 mayo 2008 (RJ 2008\5406)
- STS de 26 enero 2009 (RJ 2009\843)
- STS de 17 mayo 2010 (JUR 2011\33369)
- STS de 17 febrero 2011 (RJ 2011\1524)
- STS de 6 junio 2011 (JUR 2011\ 223850)
- STS de 23 julio 2012 (RJ 2012\7981)
- STS de 22 noviembre 2013 (RJ 2013\8133)
- STS de 22 noviembre 2013 (RJ 2014\455)

STSJ

- TSJ Asturias núm. 106/1998 de 4 febrero 1998(JT 1998\181)
- STSJ de Andalucía 24/2000 de 12 enero 2000(JT 2000\14)
- STSJ de Madrid 44/2000 de 24 enero 2000(JUR 2000\159824)
- STSJ de Andalucía, de 1 abril 2000 (JT 2000\1443)
- TSJ Navarra 180/2001 de 1 febrero 2001(JT 2001\442)
- STSJ de Asturias 255/2001 de 8 marzo 2001 (JUR 2001\151236)
- STSJ de Madrid 338/2001 de 26 marzo 2001 (JUR 2001\221757)
- TSJ de Extremadura 977/2001 de 23 mayo 2001 (JT 2001\653)

- TSJ Galicia 1040/2001 de 23 noviembre 2001 (JT 2002\277)
- TSJ Cataluña 361/2002 de 25 abril 2002 (JT 2002\1545)
- STSJ de La Rioja 185/2002 de 8 mayo 2002 (JT 2002\1120)
- TSJ Asturias 1100/2002 de 17 diciembre 2002 (JUR 2003\64829)
- TSJ Andalucía de 30 enero 2003 (JT 2003\1158)
- STSJ de Castilla-La Mancha 9/2003 de 8 noviembre 2003 (JUR 2004\42761)
- TSJ Castilla-La Mancha 649/2003 de 8 noviembre 2003 (JUR 2004\42761)
- TSJ de Madrid 264/2005 de 7 marzo 2005 (JT 2005\593)
- STSJ de Madrid 264/2005 de 7 marzo 2005 (JT 2005\593)
- TSJ Castilla y León 1788/2005 de 29 julio 2005 (JUR 2005\220367)
- STSJ de Andalucía de 17 noviembre 2005 (JUR 2006\71196)
- STJ de Andalucía 614/2007 de 18 junio 2007 (JT 2008\27)
- STJ de Andalucía 281/2010 de 26 abril 2010 (JUR 2012\348819)
- STSJ de Andalucía 337/2010 de 24 mayo 2010 (JUR 2011\139309)

AN

- SAN de 9 febrero 1993 (JT 1993\94)
- SAN de 6 mayo 1993 (JT 1993\526)
- SAN de 25 mayo 1993 (JT 1993\711)
- SAN de 23 noviembre 1993 (JT 1993\1432)
- SAN de 1 febrero 1994 (JT 1994\86)
- SAN de 6 febrero 2006 (JT 2006\1376)

TC

- STC 19/1987, de 17 febrero 1987(RTC 1987)
- STC 197/ 1992, de 19 de noviembre 1992 (RTC 1992, 197)
- STC 205/1992, de 26 de noviembre 1992 (RTC 1992, 205)
- STC 185/1995, de 14 diciembre 1995 (RTC 1995, 185)

IVA

- STS de 20 octubre de 1998 (RJ 1998\9896)
- STS de 20 octubre de 1998 (RJ 1998\9896)
- STS de 7 marzo 2011 (RJ\2011\1835)
- STS de 7 marzo 2011 (RJ 2011\1987)
- STS de 23 junio 2011 (RJ\2011\5548)
- STSJ de Castilla-La Mancha de 15 diciembre 2009 (JT 2010\254)

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

IMPUESTOS ESPECIALES

- Resolución del TEAC de 12 septiembre 1996 (JT 1996\1318)
- Consulta a la DGT 1867/98 de 1 diciembre 1998(JUR 2001\204092)
- Consulta a la DGT 84/1999 de 21 de enero 1999
- Consulta a la DGT V0009/99 de 12 abril 1999(JUR 2002\131815)
- Consulta a la DGT 0006/00 de 10 enero 2000(JUR 2001\1926596)
- Consulta a la DGT 0052/00 de 20 enero 2000(JUR 2001\192692)
- Resolución del TEAC de 21 marzo 2001(JUR 2001\231224)
- Resolución al Recurso de Alzada del TEAC de 9 mayo 2001(JUR 2002\145796)
- Consulta a la DGT 1784/01 de 1 octubre 2001 (JUR 2002\105618)
- DGT 1095/2002 de 17 de julio 2002
- Resolución del TEAF Vizcaya de 11 diciembre 2003(JUR 2005\49606)
- Consulta a la DGT 2447/03 de 23 diciembre 2003(JUR 2004\85570)
- Consulta a la DGT 2447/03 de 23 diciembre 2003(JUR 2004\85570)
- Consulta a la DGT 2447/03 de 23 diciembre 2003(JUR 2004\85570)
- Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del TEAC de 26 mayo 2004 (JUR 2004\225323)
- Resolución del DHF Guipúzcoa de 25 septiembre 2004 (JUR 2005\48952)
- Resolución del TEAC 15 junio 2005. (JT 2005\1203)
- Resolución del TEAC de 1 marzo 2006 (JT 2006\894)
- Consulta a la DGT V1252/2006 de 29 junio 2006(JT 2006\1119)
- Consulta a la V0301/2007 de 20 de febrero 2007
- Consulta a la DGT V0301/07 de 20 febrero 2007(JUR 2007\101466)
- Consulta a la DGT V0870/2008 28 de abril 2008
- Consulta a la DGT V0991-10, de 12 de mayo 2010

- Consulta a la DGT V1342/2010 de 16 junio 2010(JT 2010\1356)
- Consulta a la DGT V1656/10 de 20 julio 2010(JUR 2010\380886)
- Consulta vinculante V1138/13 de 5 abril 2013(JUR 2013\167804)
- Consulta a la DGT V0692/2014 de 13 de marzo 2014
- Consulta a la DGT V1118/2014 de 21 de abril 2014
- Consulta vinculante V1466/14 de 3 junio 2014(JUR 2014\201216)
- Consulta a la DGT V2445/14 de 17 septiembre 2014(JUR 2014\266986)
- Resolución del TEAC de 20 noviembre 2014 (JT 2014\2016)

IVA

- Resolución de la DGT 1/1994, de 10 de enero 1994(RCL 1994\111)
- Consulta a la DGT 0587/98 de 15 abril 1998(JUR 2001\2165321998)
- Resolución del TEAC de 10 septiembre 1999 (JT 1999\1776)
- Consulta a la DGT 0233/00 de 16 febrero 2000(JUR 2001\192764)
- Consulta a la DGT 0301/02 de 26 febrero 2002(JUR 2002\120792)
- Consulta a la DGT 0484/02 de 21 marzo 2002(JUR 2002\175433)
- Consulta a la DGT 1652/03 de 16 octubre 2003(JUR 2004\9725)
- Consulta a la DGT V1187/05 de 21 junio 2005(JT 2005\901)
- Consulta a la DGT 1020/2007 de 24 mayo 2007(JT 2007\642).
- Consulta a la DGT V2018/07 de 25 septiembre 2007(JUR 2007\334075)
- Consulta a la DGT V2333/08 de 10 diciembre 2008(JT 2009\422)
- Resolución de la DGT 2333/2008, de 10 diciembre 2008(JT 2009, 422)
- Consulta a la DGT 2333/2008 de 10 diciembre 2008(JT 2009\422)
- DGT 2561/2011 de 26 octubre 2011(JUR 2012\15135)
- DGT 1205/2013 de 11 abril 2013(JUR 2013\170093)
- Consulta a la DGT 0015/14 de 20 junio 2014(JUR 2014\222906)
- Consulta a la DGT V2807-14 de 20 de octubre 2014
- Consulta a la DGT V3377/13 de 14 noviembre 2014(JUR 2014\22325)

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA DE IMPUESTOS ESPECIALES

AA.VV, *Efectos económicos de los impuestos especiales: Análisis de las repercusiones derivadas de la variación en los tipos impositivos* (coord. SOLANA VILLAMOR, F.), Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1989.

ABRIL ABADÍN, E., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Presupuesto y gasto público, nº 17, 1995, pp.215-224.

ADAME MARTÍNEZ, F., *El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo*, en *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los impuestos especiales armonizados*, LASARTE ALVAREZ. J. (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid., 2004., págs. 57-80.

ALBI IBÁÑEZ, E., *Armonización fiscal en Europa*, Noticias de la Unión Europea, nº 32, 1987.

- *Armonización fiscal europea: balance de situación*, *Papeles de economía española*, nº 87, 2001.

ALMUDÍ CID, J.M., *Los vicios formales de las sanciones tributarias: efectos procedimentales*, en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Dir. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., ZORNOZA PÉREZ, J. y Coords. BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.) Tomo II, Aranzadi, 2010, pp. 1039-1063.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales*, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 77, 1993, pp.23-44.

- *Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 89, 1996, pp. 49-82.

- *La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea*, Revista latinoamericana de derecho tributario, nº 1, 1997, pp. 95-124.

- *Los impuestos especiales como tributos medioambientales*, en *Derecho del medio ambiente y administración local* (coord. ESTEVE PARDO, J.), 2ª ed., Fundación Democracia y Gobierno Local (primera edición en la Fundación), Madrid, 2006, pp.229-246.

ALVAREZ GARCÍA, S. y ARIZAGA JUNQUERA, M. C., *La influencia del Derecho Tributario Europeo en la legislación española sobre impuestos especiales*, en Noticias de la Unión Europea, nº 134, 1996, págs. 71 -80.

ÁLVAREZ GARCÍA, S., ALVAREZ VILLA, M.T., *Los impuestos especiales en la Unión Europea ¿De una finalidad recaudatoria a la de protección del medio ambiente?*, Noticias de la Unión Europea, nº 183, 2000, pp. 87-94.

ANDRÉS AUCEJO, E., *Liquidaciones tributarias derivadas de la aplicación de exenciones fiscales en materia de Impuestos Especiales*, Quincena fiscal, nº 7, 2009, pp.15-26.

ARANZADI EXPERTO FISCAL, *Impuestos Especiales: Impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas*, (consultado en [www. westlaw.es](http://www.westlaw.es)).

BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *Avances en la armonización fiscal ante la implantación de la moneda única: propuesta de adopción de un código de conducta en el ámbito de la fiscalidad empresarial*, Quincena fiscal, nº 21, 1997, pp.49-54.

BERNALDO PÁEZ, E., *Clasificación arancelaria de mercancías*, 3ª ed., Taric.

BERR, C. J. y TRÉMEAU, H., *Le droit douanier communautaire et national*, ed., Paris : Économica.

BUENO MALUENDA, C., *Principales aspectos de la nueva regulación de los Impuestos Especiales en España tras la Directiva 2008/118/CE*, Noticias de la Unión Europea, nº 323, 2011, págs. 71-83.

CALLE SÁIZ, R., *Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la Unión Europea*, Hacienda pública española, N° Extra 1997, 1997, pp.125-148.

CALVO SALINERO, R., *Convenios bilaterales y armonización fiscal en la Unión Europea*, en AAVV, *La armonización legislativa de la Unión Europea*, Dykinson, 1999, pp.13-26.

CALVO VERGEZ *Impuesto especial sobre la Electricidad. Una revisión de las principales cuestiones conflictivas*, Noticias de la Unión Europea, n° 322, 2011 (Ejemplar dedicado a: El Mercado Común de la electricidad), pp.149-156.

CALVO VERGEZ *La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa*, Aranzadi, 2007.

- *Impuesto especial sobre la Electricidad. Una revisión de las principales cuestiones conflictivas*, Noticias de la Unión Europea, n° 322, 2011 (Ejemplar dedicado a: El Mercado Común de la electricidad), pp. 149-156.

- *¿Resulta posible la introducción en un depósito fiscal de productos por los que ya se ha devengado el impuesto especial fuera de los casos previstos en la ley reguladora de estos impuestos?*, Quincena Fiscal, n° 22, 2008, pp.83-88.

CÁMARA BARROSO, M.C., *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Dykinson, 2014.

CAMPO HERNANDO, A., *El nuevo Impuesto de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre las Labores del Tabaco*, Hacienda Canaria, nº 12, 2011, pp.5-41.

CAPDEVILA FERRERO, C., *Análisis del Impuesto Especial sobre el Alcohol, sector y recaudación*, FIDE, Asesores Legales y Tributarios, junio 2013.

CARBAJO VASCO, D., *El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea: Las perspectivas actuales*, Noticias de la Unión Europea, nº 204, 2002, pp.313-322.

- *La armonización fiscal comunitaria*, en *Síntesis de los últimos trabajos en la materia, Treinta años de integración europea* (Coord. MOLINA DEL POZO, C.F.), Juruá, 2009, pp. 515-526.

CARRASCO PARRILLA, P.J., *Cláusulas antielusión en los impuestos especiales*, en AAVV, *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias* (coord. por COLLADO YURRITA, M.Á.; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.; MORENO GONZÁLEZ, S.), Atelier, 2008, pp. 340-363

- *La armonización fiscal en la Unión Europea*, en *Estudios de la Unión Europea* (Coord. ORTEGA ALVAREZ, L., DE LA SIERRA MORÓN, S.), Universidad de Castilla-La Mancha, 2011, pp.661-683.

CASAS AGUDO, D., *Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 154, 2012, pp. 117-166

.
CASTAÑEDA CASADO; E.; en AAVV, *Fiscalidad Práctica 2013: Impuestos Especiales, IVA e Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales* (dir. ARNÁIZ ARNÁIZ, T.), Lexnova, 2013.

CATERINA VERRIGNI, C., *Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dallo Statuto del contribuente*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, nº 1, 2005 pp. 10-23

- *Le accise nel mercato unico europeo*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, nº 2, 2007, pp. 251-295

CAYÓN GALIARDO, A.M.; FALCÓN Y TELLA, R.; DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Ministerio de Hacienda, 1990.

CAYÓN GALIARDO, A.M.; BUENO, C., *La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas*, Revista Aragonesa de Administración Pública, nº 17, 2000, pp. 11-56.

CAYÓN GALIARDO, A.M., *El ámbito del control financiero*, en AAVV, *El marco jurídico-financiero del sector público: perspectivas de reforma*, Intervención General de la Administración del Estado, 1986, pp. 179-191.

- *La ejecutividad de las sanciones tributarias*, Revista técnica tributaria, nº 94, 2011, p.9- 33.

- *Las orientaciones fundamentales en la reforma fiscal (la primera fase de la reforma)*, Revista técnica tributaria, nº. 105, 2014, pp. 20-21.

-*La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido*, en AA.VVV, *Fiscalidad en tiempos de crisis*, (Dir. MALVÁREZ PASCUAL, L.A.; SALVADOR RAMÍREZ GÓMEZ, S.), Thomson Reuters Aranzadi, 2014, pp. 117-140

CENCERRADO MILLÁN, E., *El tratamiento fiscal de los biocombustibles*, Revista Aranzadi de derecho ambiental, nº. 14, 2008, pp. 61-84.

CERRATO M., *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, in Riv. di Dir. Trib., 1996, pp. 215-242.

CHECA GONZÁLEZ, C., *La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, nº 28, 2010, pp. 17-40.

CHICO DE LA CÁMARA, P., *Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria*, en *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (Coord. MARTÍN DÉGANO, I., VAQUERA GARCÍA, A., MENÉNDEZ GARCÍA, G.), Vol. 2, Lex Nova, 2005.

CILLERO MARTINEZ, VICENTE, *Impuestos Especiales*, en AAVV, *Fiscalidad Práctica. Tomo V - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuestos Especiales*, Dirs. CHICO DE LA CÁMARA, P., GALÁN RUIZ, J., RODRIGUEZ ONDARZA, J.A., Coord. PÉREZ DE AYALA, M., Civitas, 2010, pp.379-513.

CIPOLLA, G.M., *Dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'accisa sugli oli lubrificanti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione*, Rassegna tributaria, III, 2007, pp. 704-736.

COBOS GÓMEZ, J.M., *Las deducciones por inversiones medioambientales: aproximación legal, administrativa y jurisprudencial*, Aranzadi, 2004.

CONSEJO EUROPEO, *Recomendación del Consejo Europeo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2014 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2014 de España*, http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2014/csr2014_spain_es.pdf, 2014.

CRUZ PADIAL, I., *La imposición sobre las bebidas alcohólicas en España: una aproximación a sus efectos económicos*, Hacienda pública española, nº 141-142, 1997, pp. 135-163.

DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 5.ª ed., Iustel, 2013.

DE LA PEÑA VELASCO, G., *Los tributos cedidos a las comunidades autónomas*, en *25 años de financiación autonómica* (coord. VARONA ALABERN, J.E.), Parlamento de Cantabria: Universidad de Cantabria, 2005, pp. 73-88.

DE MIGUEL CANUTO, E., *El impuesto sobre la electricidad*, Aranzadi, 2007.

DE PABLOS ESCOBAR, L., GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., *Los impuestos Especiales y la Financiación autonómica análisis de los efectos sobre la equidad*, Revista de estudios regionales, nº. Extra 66, 2003, pp. 261-280.

DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *La incidencia del Derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas: la supresión del Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*, Crónica tributaria, nº 149, 2013, pp. 67-81.

DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, vol.V, Civitas, 2010.

DIRECTORATE GENERAL FOR TAXATION AND CUSTOMS UNION
DIRECTORATE GENERAL FOR ECONOMIC AND FINANCIAL AFFAIRS,
Working paper n.38 – 2013, Tax reforms in EU Member States 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf

DUCK, L., *Los impuestos especiales en las Comunidades Europeas, en Hacienda pública Española*, nº 71, 1981, pp. 85-95.

ESCOBAR LASALA, J.J., *Tratamiento de las mermas y pérdidas en la normativa de los impuestos especiales*, Impuestos, Tomo II, 1990, pp. 111-117.

- *El régimen de la circulación intracomunitaria de bienes sometidos a Impuestos Especiales a partir del 1 de enero de 1993*, Impuestos, nº 18, 1991, pp. 140-148.

- *Perspectiva actual de la armonización comunitaria de los Impuestos Especiales*, Aduanas, nº 374, 1992, pp. 11-21.

- *Las operaciones intracomunitarias sobre bienes objeto de impuestos especiales. Regulación en la normativa comunitaria*, en VVAA, *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados* (coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.,) Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pp. 81-116.

- *El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos*, en AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp.597-623.

- *La transposición de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al Derecho español*, en AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp. 627-641.

- *El nuevo tratamiento fiscal de los biocarburantes*, en AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp. 645-669.

- *El Impuesto sobre las labores del tabaco: situación actual y perspectivas*, Carta Tributaria. Monografías, nº 11, 2006, pp.3-26.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2ªed, 2013.

FALCÓN Y TELLA *Observaciones generales sobre los problemas de armonización fiscal en el ordenamiento tributario español*, en AA.VV, *Cuestiones actuales de derecho comunitario Europeo* (Coord. PELÁEZ MARÓN, J.M.), Universidad de Córdoba, 1992, pp.123-136.

- *La armonización fiscal en la jurisprudencia*, en *Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial* (Coord. RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C.; LIÑÁN NOGUERAS, D.J.), Civitas, 1993, pp. 981-1002.

- *Las operaciones cuya contraprestación no consiste en dinero y el IVA*, Impuestos, nº18, 1994, pp.1099-1107.

- *El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea*, en VVAA, *Sistema fiscal español y armonización europea en curso de verano 1994*, Universidad de Santiago de Compostela (Coord. PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.), Marcial Pons, 1995, pp.33-54.

-*Los supuestos de desnaturalización incompleta o errónea por insuficiencia de desnaturalizante (I): la imposibilidad de exigir el impuesto*, Quincena Fiscal Aranzadi, nº 18, 2002, (consultado en www.aranzadidigital.es)

-*Los supuestos de desnaturalización incompleta o errónea por insuficiencia de desnaturalizante (II): la imposibilidad de aplicar la infracción grave prevista en*

el artículo 19.2 a) de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), Quincena Fiscal, nº 19, 2002, (consultado en www.aranzadidigital.es)

- La ultimación del régimen suspensivo en los envíos a depósitos fiscales de otros Estados miembros, Quincena Fiscal, nº 3, pp. 5-8, 2003 (Editorial) (consultado en www.aranzadidigital.es)

- El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario, Revista técnica tributaria, nº 64, 2004, pp.19-32.

- Las pérdidas por descarga: tratamiento actual y propuesta de reforma, Quincena fiscal, nº 12, 2004, (consultado en www.aranzadidigital.es)

- La "modificación" de la Ley del IVA en materia de entregas de gas natural y electricidad por la Res. DGT 1/2005, Quincena fiscal, nº 5, 2005 (consultado en www.aranzadidigital.es).

- La ilegalidad de la presunción de un rendimiento mínimo del art.90.1.a) del Reglamento de Impuestos Especiales el cambio de criterio introducido inadvertidamente por la STS 1 febrero 2005 (RJ 2005, 1378), Quincena fiscal, nº 9, 2006, Editorial, (consultado en www.aranzadidigital.es)

- La <<modificación>> de la Ley del IVA en materia de entregas de gas natural y electricidad por la Resolución de la DGT 1/2005, en Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible (dir. FALCÓN Y TELLA, R.), Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 19-27.

- Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva LGT, en la obra colectiva Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Dir. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., ZORNOZA PÉREZ, J. y Coord. BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.) Tomo I, Aranzadi, 2010, pp. 637-648.

- *La técnica de los impuestos especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Quincena fiscal, nº 12, 2011, Editorial, (consultado en www.aranzadidigital.es)
- *Devengo y exigibilidad*, Quincena fiscal, nº 4, 2013, pp. 9-13 (consultado en www.aranzadidigital.es)
- *Derecho financiero y tributario (Parte General)*, Universidad Complutense, 3ª ed. 2014.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., *Los contratos de permuta y estimatorio*, Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid, Nº. 9, 2003, pp. 209-234.

- *Principios tributarios: Una visión desde el derecho romano. Ius fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano*, en la obra colectiva *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Dir. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., ZORNOZA PÉREZ, J. y Coords. BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.) Tomo I, Aranzadi, 2010, pp.111-142.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *STS de 12 de enero de 2012: productos petrolíferos e IVA asimilado a la importación*, Quincena Fiscal, nº 20, 2013, pp. 143-166.

- *Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los impuestos especiales de fabricación*, Quincena fiscal, nº 20, 2013, págs. 75-104.

- *La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales*, Quincena fiscal, nº 18, 2014, pp.85-102.

- *Incidencia en la prescripción de la Ley 7/2012 de lucha contra el fraude fiscal*, Revista Aranzadi Doctrinal, nº1, 2014, pp. 49-75.

- *Los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas en la doctrina reciente del TS*, Diario La Ley, nº 8339, 2014 (consultado en www.laley.es).

- *El Impuesto Especial sobre la Electricidad en el marco de la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico*, Actualidad jurídica Aranzadi, nº 887, 2014, p. 6

- *El nuevo régimen jurídico del Impuesto sobre la Electricidad*, Revista Aranzadi Doctrinal, nº. 6, 2014, pp. 103-114.

- *El Impuesto Especial sobre la Electricidad: Perspectivas de reforma*, Documento de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, en prensa.

- *¿Un nuevo impuesto sobre el uso de vehículos de tracción mecánica?*, Fiscal y laboral al día, nº. 231, 2014, pp. 74-77.

- *A propósito de la incardinación del Impuesto sobre Primas de Seguros en los impuestos especiales*, 2014, www.legaltoday.com

- *El impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y el principio de que «quien contamina paga»*, 2014, www.legaltoday.com

- *Acerca del régimen jurídico del llamado «impuesto sobre la matriculación» en el Informe de la Comisión de Expertos*, 2014, www.legaltoday.com

FERNÁNDEZ ÁVILA, F., *Impuesto especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y su aplicación a los elaboradores de mistelas y vinos especiales*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, nº 106, 1992, pp. 35-58.

FERREIRO LAPATZA, J.J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Curso de Derecho Tributario (Sistema Tributario Español)*, 8ª ed., Marcial Pons, 2013

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Los impuestos especiales en el ordenamiento jurídico de nuestro sistema tributario*, en AAVV, *Estudios sobre los impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, pp. 37-61.

- *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Marcial Pons, 25ª ed., 2006.

.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL, Spain: 2014 Article IV Consultation Concluding Statement of the Mission, <https://www.imf.org/external/np/ms/2014/052714.htm>, 2014

GALÁN SÁNCHEZ, R. M., *Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre Hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria*, en VVAA, *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible* (dir. FALCÓN Y TELLA, R.), Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 57-71.

- STJCE 15.6.2006. *Heinz van Landewijck- Straatssecretaris van Financiën. As. C-494/04. Disposiciones fiscales-Armonización de las legislaciones. Directiva 92/12/CC. Impuestos especiales. Sellos fiscales. Sexta Directiva IVA. Artículos 2 y 27. Desaparición de precintas*, Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, nº 144, 2012, pp. 228-236.

GARCÍA BERRO, F., *Los anteproyectos para la Reforma Tributaria. Más sombras que luces*, Civitas Revista española de Derecho Financiero nº 163, 2014 (consultado en <https://proview.thomsonreuters.com>)

GARCÍA CARRETERO, B., *El ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias en la nueva Ley General Tributaria*, en AAVV, *La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 235-246.

GARCÍA HEREDIA, A., en *Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 162, 2014, pp. 137-176.

GARCÍA NOVOA, C., *Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español*, Noticias de la Unión Europea, nº 115-116, 1994, pp. 29-42

- *La devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos*, Quincena Fiscal, núm. 14, 2014 (consultado en www.aranzadidigital.es)

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Ideas para una reforma fiscal en España*, El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, nº. 44, 2014, pp. 44-53.

GARCÍA-HERRERA BLANCO *El establecimiento del mercado interior: rasgos característicos en Comentarios a la Constitución Europea* (coord. GARRIDO MAYOL, V., GARCÍA COUSO, S., ALVAREZ CONDE, E., Vol. 3, (Políticas comunitarias, las finanzas de la Unión), Tirant lo Blanch, 2004, pp. 143-156.

- *Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: perspectiva interna y comunitaria*, Noticias de la Unión Europea, nº 237, 2004, pp. 69-75.

- *Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la Electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad*, en AA.VV, *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible* (dir. por FALCÓN Y TELLA, R.) 2007, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 77-92.

GARRE ALCARAZ, F., *Tránsito Aduanero*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, 1988.

GASCÓN, J., *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*, Civitas-Thomson Reuters, 2013, Capítulo 12, *Los impuestos especiales, la tributación medioambiental, los impuestos sobre la banca y otros asuntos de actualidad*, p. 248.

GIL IBÁÑEZ, J. L., *La armonización de los impuestos especiales*, Noticias de la Unión Europea, nº 113, 1994, pp. 69-78.

- *El tipo de gravamen en el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas*, Tribuna Fiscal, nº. 44, 1994, pp. 49-62.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.; ALARCÓN GARCÍA, G., *La nueva propuesta comunitaria en relación con el Impuesto sobre las Labores del Tabaco*, Noticias de la Unión Europea, nº 217, 2003, pp. 133-144.

GIMENO ULLASTRES, J. A., *La fiscalidad del tabaco en la CEE*, Civitas, 1994.

GÓMEZ BARRERO, C., *Exigencia de intereses de demora en una regularización relativa al IVA asimilado a la importación aún cuando no exista perjuicio para el Tesoro Público: resolución del TEAC de 23/07/2008*, Anuario Fiscal 2009, La Ley, 2009, pp.538-560.

- *Comentarios sobre los nuevos impuestos medioambientales estatales*, Estrategia financiera, nº 303, 2013, pp. 66-70.

GÓMEZ CASTAÑEDA, J., *Armonización fiscal y convergencia económica en el proceso de Unión Europea: un balance actual*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 41, nº 216, 1991, pp. 1151-1174

GÓMEZ-BARREDA GARCÍA, R.; COBOS GÓMEZ, J.M., *Las ecotasas. Fiscalidad sobre la producción de energía eléctrica: Castilla-La Mancha, Extremadura, Murcia, Valencia*, en AA.VV, *Los tributos del sector eléctrico* (Coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp. 795-826.

GONZÁLEZ-JARABA, M., *Los impuestos especiales de ámbito comunitario: (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, LA LEY, 2005.

- *El sistema de impuestos especiales en España*, Marcial Pons, 2007.

GONZALO Y GONZÁLEZ, L., *¿Una nueva reforma tributaria?: reflexiones al hilo de las propuestas de la Comisión Lagares*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, nº 1, 2014 (Ejemplar dedicado a: Propuestas para la reforma fiscal), pp. 75-102.

GRAU RUIZ, M.A., *La posible utilización de los impuestos especiales en el sistema de financiación autonómica: consideraciones a luz del concierto autonómico del País Vasco*, La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, nº 4, 2001, pp. 1360-1375.

-*La asistencia mutua en materia de recaudación en la Unión Europea*, Quincena fiscal, nº 1, 2001, pp. 37-46.

- *La tributación de la asistencia internacional al desarrollo*, en *Religión, matrimonio y Derecho ante el siglo XXI: Estudios en homenaje al Profesor Rafael Navarro-Valls*, Iustel, vol. 2, 2013 (Derecho matrimonial, Derecho canónico, otras especialidades jurídicas), pp. 3535-3546.

HEREDERO SANZ, M.P., *El nuevo ámbito del impuesto sobre hidrocarburos*, Impuestos, nº 17, Vol. II, 1992.

HERNÁN CARRILLO, V., *Los impuestos especiales*, en *Cuadernos de derecho para ingenieros* (coord. POR AGÚNDEZ, M.A.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Vol. 17 (Derecho tributario), La Ley : Iberdrola : Colegio de Ingenieros del ICAI, 2012, pp.203-220.

HERNÁNDEZ AMADO, R., *La incidencia del Impuesto Especial sobre el vino en su comercialización intracomunitaria*, Anuario jurídico de La Rioja, nº 9, 2003-2004, pp. 83-130.

HERRERA MOLINA, P.M.; GRAU RUIZ, M.A., *La armonización fiscal: límites y alternativas*, Impuestos, Año nº 18, Nº 1, 2002, pp. 374-394.

HERRERA MOLINA, M. A., *Nuevas perspectivas de armonización fiscal (Comentarios a la nota sobre "Panorama sobre el proceso de armonización fiscal" elaborado por el Grupo de intercambio sobre asuntos europeos*, Noticias de la Unión Europea, nº 187-188, 2000, pp. 85-94.

- *La armonización fiscal: camino recorrido desde el año 2002*, Noticias de la Unión Europea, nº 232, 2004, pp. 77-84.

- *Hacia un impuesto ambiental sobre vehículos a motor (propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las comunidades autónomas)*, Noticias de la Unión Europea, nº 274, 2007, pp. 73-82.

- *El principio "quien contamina paga"*, en AA.VV, *Tratado de tributación medioambiental* (coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Aranzadi, Vol. 1, 2008, pp. 187-212.

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J., *La armonización fiscal de los impuestos especiales: una visión jurisprudencial*, Estudios de derecho judicial, nº 143, Consejo General del Poder Judicial, 2007, pp. 213-262.

IBÁÑEZ GARCÍA, I., *Vías dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las Sentencias del TJUE en materia tributaria (A propósito de la recuperación del "céntimo sanitario")*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 379, 2014, pp.5-58.

IBÁÑEZ OROZ, M.T., *La devolución de los impuestos especiales*, Impuestos, Tomo II, 1988, pp. 335-375.

INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, febrero de 2014, <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>,

INGELMO PINILLA, J. y GARCÍA-VICTORIA GELY, J.J., *Régimen de perfeccionamiento activo*, Banco Exterior de España. Servicio de Estudios Económicos, 1987

JUÁREZ FERNÁNDEZ-REYES, A.; SOLANA VILLAMOR, F., *El Impuesto sobre la Electricidad*, Carta Tributaria, nº 12, 2001, pp. 1-32.

LASARTE ALVAREZ, F.J., *La exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española en Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados* (coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pp. 41-69.

LAUZURICA VALDEMOROS, J., *Impuestos sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*, Carta tributaria. Monografías, nº. 4, 2007, pp. 3-46

- *La modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales*, Carta tributaria. Monografías, nº 19, 2010, pp. 3-32.

- *Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales*, Taric, 2012.

- *Los Impuestos Especiales II: Figuras impositivas*, Taric, 2015.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *Los Impuestos Especiales de Fabricación y la estructuración de la imposición sobre la energía en la Unión Europea*, Noticias de la Unión Europea, nº 195, 2001, pp. 31-40

- *El consumidor ante la traslación de la carga tributaria*, Quincena Fiscal, nº 11, 2014 (en consultado en www.aranzadidigital.es).

- *Notas acerca del Impuesto sobre la Electricidad*, Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Año nº 16, nº 2, 2000, pp. 157-178.

- *Visión crítica de la Ley de impuestos especiales*, en AAVV., (dir. CUBERO, A.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora de la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp. 595-635.

MAGADÁN DÍAZ, M., *Armonización fiscal de los Impuestos Especiales: una breve referencia a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre*, Impuestos, nº 15-16, 1994, pp. 123-143.

MARTÍN MARTÍN FERNÁNDEZ, I., *El impuesto sobre la electricidad*, en AA.VV., *Los tributos del sector eléctrico* (Coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp. 491-512.

MARTÍN MARTÍN FERNÁNDEZ, I., *El impuesto sobre la electricidad*, en AA.VV., *Los tributos del sector eléctrico* (Coord. BECKER ZUAZUA, F.;

CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Thomson Reuters-Aranzadi, 2013, pp. 491-512.

MARTÍN QUERALT, J., *Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación*, Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, nº 208, 2008, pp.4-9.

MARTÍN SAMANIEGO, V. M., *Problemática de la clasificación arancelaria de los productos tecnológicos. [Especial referencia al Dictamen de 16 de agosto de 2010 de la OMC relativo al ATI]*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, nº 345, 2011, pp. 165-168.

MARTÍNEZ GIL, I., *Depósitos y almacenes fiscales*, Impuestos, nº 17, 1993, pp. 36-44.

MARTÍNEZ GINER, L.A., *Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*, Quincena fiscal, nº 12, 2009, pp. 41-73.

MARTÍNEZ LAGO, M.Á., *Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria*, Crónica tributaria, nº 119, 2006, pp.89-110.

- *La financiación de las Comunidades Autónomas y la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Cataluña*, Revista de información fiscal, nº 102, 2010, pp. 49-69.

MASCÓ, B., *Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales* (Dir. y Coord. BERCHE MORENO, E.), Bosch JMB Editor, 2013.

MENÉNDEZ MORENO, A., *La armonización fiscal europea: un logro necesario y difícil*, en AAVV, *50 años de la Unión Europea: reflexiones desde la Universidad*, Septem ediciones, 2001, pp. 289-308.

- *De un céntimo a 13 mil millones en apenas diez líneas de argumentación* Quincena fiscal, nº 8, 2014, pp. 11-17.

OCDE, Estudios económicos de la OCDE España, <http://www.oecd.org/economy/surveys/Spain-Overview-Spanish.pdf>, 2014

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *La cooperación administrativa en la Unión Europea contra el fraude fiscal*, Quincena fiscal, nº 3, 2012, pp. 109-130.

PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, 2009.

PEÑA ALONSO, J. L., *Los impuestos sobre la producción y transporte de energía eléctrica. Especial referencia al impuesto sobre la electricidad*, en AA.VV, *Tratado de regulación del sector eléctrico* (Coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L.M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.; SALA ARQUER, J.M.), Vol. 1, Thomson Reuters-Aranzadi, 2009, pp. 829-867

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 23ª ed., Civitas, 2013.

PÉREZ ROYO, F., *Los Impuestos Especiales y otros impuestos menores*, en AAVV, *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, (Dir. PÉREZ ROYO, F.), 8ª ed., Tecnos, 2014.

PÉREZ-PRAT DURBÁN, L., *Tratados de la Unión Europea y armonización y coordinación fiscal, Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa* (Coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.; ADAME MARTÍNEZ, F.; RAMOS PRIETO, J.), Universidad Pablo de Olavide, 2011, pp. 11-20.

PIÑA GARRIDO, D., *El hecho imponible y el devengo en el Impuesto Especial sobre Alcoholes Etilicos y Bebidas Alcohólicas. (Comentario a la Sentencia 197/1992, de 19 de noviembre, del Tribunal Constitucional)*, *Crónica Tributaria*, nº66, 1993, pp. 107-120.

- *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, COLEX, 1997.

PITA GRANDAL, A.M., *Financiación autonómica: los impuestos cedidos y el futuro de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre el patrimonio*, en *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana* (coord. VILLAR EZCURRA, M., MARTÍNEZ LAFUENTE, A., ALBIÑANA CILVETI, C., HERRERA MOLINA, P.M.), Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, vol. 3, 2008, pp. 3099-3116.

RAMALLO MASSANET, J., *Los procedimientos aduaneros simplificados*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 151, 2011, pp. 709-724.

RAMOS PRIETO J.; GUERRA REGUERA M., *La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el estado de origen como consecuencia de la circulación intracomunitaria de bienes en Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados* (coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pp. 335-375.

RÍOS RODRIGUEZ, H., *Los impuestos especiales: situación actual y perspectivas*, Impuestos, Tomo II, pp. 117-131, 1986, pp. . 117-131.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Aspectos controvertidos en el futuro sistema de financiación autonómica en La financiación autonómica en los estatutos de autonomía* / (coord. PITA GRANDAL, A.M., ANEIRO PEREIRA, J.), Marcial Pons, 2008, pp. 239-258.

ROHDE, A., *Derecho Aduanero Mexicano*, T: I., México, 2002.

RUIZ GARCÍA, J.R., *Las repercusiones del euro sobre la armonización fiscal europea*, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, nº 6, 2002, pp. 1057-1070.

SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense de Madrid, 1993.

SALGADO PEÑARREDONDA, C., *España y la armonización de los derechos de accisas de los diez países de la comunidad económica europea*, Noticias CEE, nº 24, 1987, pp. 43-54.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., *La armonización fiscal de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol contenido en otros productos*, Palau 14: Revista valenciana de hacienda pública, nº 16, 1992, pp. 25-59.

SÁNCHEZ GALLARDO, J., y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y Comercio Internacional: importación, exportación, regímenes aduaneros, operaciones intracomunitarias, servicios internacionales*, Francis Lefebvre, 2005.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E., *El intercambio internacional de información tributaria: perspectivas de una nueva significación de este instrumento*, Crónica tributaria, nº 114, 2005, pp. 91-106.

SANZ SANZ, J.F.; ROMERO JORDÁN, D., *La imposición indirecta en España: Situación y perspectivas de reforma*, en AA.VV, *Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo* (dir. MARÍN, M., COORD. ELORRIAGA, G.; SANZ, J.F.), FAES, 2013.

SIMÓN ACOSTA, E., *Tarjeta roja al céntimo sanitario*, Actualidad jurídica Aranzadi, nº 757, 2008, p.3.

SOLANA CORTILES, E., *El autoconsumo en las refinerías de petróleo*, Crónica Tributaria, nº 91, 1999, pp. 97-110.

SOLANA VILLAMOR, F.; JUÁREZ FERNÁNDEZ-REYES, A., *La fiscalidad de los carburantes*, en AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp. 557-593.

- *La exención del Impuesto sobre Hidrocarburos en la producción y cogeneración de electricidad*, en AAVV, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, 671-708.

SOLANA VILLAMOR *Depósito fiscal versus depósito aduanero*, Impuestos, Tomo II, 1989, pp. 6-24.

- *Armonización de los impuestos especiales*, en AAVV., XXXVIII y XXXIX Semanas de Estudios de Derecho Financiero, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, pp. 349-361.

- *El proceso de armonización de los tipos impositivos en los Impuestos Especiales*, Noticias CEE, nº 79-80, 1991, pp. 131-135.

- *La armonización de los elementos estructurales de los Impuestos Especiales. Comentarios a la Directiva 12/1992 (I)*, Carta Tributaria. Monografías, nº 160, 1992, pp. 1-10.

- *La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la Directiva 12/1992 (y II)*, Carta tributaria. Monografías, nº 161, 1992, pp. 1-8.
- *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (I)*, Carta Tributaria. Monografías, nº 185, 1993, pp. 1-12.
- *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los Impuestos Especiales en régimen suspensivo (y II)*, Carta tributaria. Monografías, nº 186, 1993, pp. 1-12.
- *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales fuera del régimen suspensivo (I)*, Carta tributaria. Monografías, nº 213, 1994, pp. 1-16.
- *La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales fuera del régimen suspensivo (y II)*, Carta tributaria. Monografías, nº 214, 1994, pp. 1-16.
- *La importación de productos objeto de los impuestos especiales (I)*, Carta tributaria. Monografías, nº 220, 1995, pp. 1-16.
- *La importación de productos objeto de los impuestos especiales (y II)*, Carta tributaria. Monografías, nº 221, 1995, 1-12.
- *La exportación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (I)*, Carta tributaria. Monografías, nº 259, 1996, pp.1-11.
- *La exportación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación (y II)*, Carta tributaria. Monografías, nº 260, 1996, pp. 1-16.

- *El IVA en las operaciones asimiladas a las importaciones*, en *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior* (Coord. BUNES IBARRA, J.M.), Edición Fiscal CISS, 2006, pp.31-85.

SOLER ROCH, M.T., *La relación entre tributos cedidos y no cedidos en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas*, Anales de la Universidad de Alicante, nº 3-4, 1984-1985, pp. 177-209.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Los monopolios fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, (Estudios de Hacienda Pública), Madrid, 1975.

TRIGUEROS MARTIN, M.J., *El Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos: presente y futuro incierto*, Noticias de la Unión Europea, nº 327, 2012 (Ejemplar dedicado a: Tributación medioambiental en Andalucía), pp. 127-137.

VELARDE ARAMAYO, M. S., *El concepto de devengo en el Impuesto que grava la fabricación de bebidas alcohólicas*, Jurisprudencia Tributaria, nº 50, 1995, pp. 15-19.

VILLAR EZCURRA, M., *La armonización fiscal prevista por el derecho comunitario*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 49, nº 252, 1999, pp. 477-476

- *El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal*, en *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa* (Coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.; ADAME MARTÍNEZ, F.; RAMOS PRIETO, J.), Universidad Pablo de Olavide, 2011, pp. 91-100.
- *Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía*, *Quincena fiscal*, nº 5, 2013, pp. 19-55.

BIBLIOGRAFÍA DE IVA ASIMILADO A LA IMPORTACIÓN Y DERECHO ADUANERO

ABAJO ANTON, L.M., *El despacho aduanero*, Fundación Confemetal, 2000.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La armonización de los Impuestos Especiales en la Unión Europea*, Revista latinoamericana de derecho tributario, nº 1, 1997, pp. 95-123.

ARNÁIZ ARNÁIZ, T., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, en VV.AA, *Fiscalidad Práctica 2013. Impuestos Especiales, IVA e Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales* (dir. ARNÁIZ ARNÁIZ, T.), en VV.AA, Lex Nova Thomson Reuters, 2013.

CALVO VÉRGEZ, J., *La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa*, Aranzadi, 2007.

CEOE, *Propuestas para la reforma fiscal*, 2014

CHECA GONZÁLEZ, C., *El derecho a la deducción del IVA: criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro derecho interno*, Thomson-Aranzadi, 2006.

- *Nociones de empresario y profesional, y de actividad económica, a los fines del IVA*, Anuario de la Facultad de Derecho Universidad de Extremadura, nº 29, 2011, pp. 17-49.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., *STS de 12 de Enero de 2012: productos petrolíferos e IVA asimilado a la importación*, Quincena fiscal, nº 4, 2013, pp. 143-166.

GASCÓN ORIVE, A., *El IVA y el comercio internacional*, 3ª ed., Dijusa, 2009.

MARTÍN QUERALT, J., *Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación*, Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, nº. 208, 2008, pp. 4-9.

MASCÓ, B., *Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales* (Dir. y Coord. BERCHE MORENO, E.), Bosch JMB Editor, 2013.

DE BUERBA MARTÍN, M., *El valor en aduana en el caso de ventas sucesivas*, en VV.AA, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp.757-781.

DE LA PEÑA VELASCO, G. y otros, *Sistema Fiscal Español (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 5ª ed., Iustel, 2013.

CASANA MERINO, F., *La gestión e inspección en los impuestos aduaneros*, Quincena fiscal, nº 7, 2012, (consultado en [www. westlaw.com](http://www.westlaw.com)).

- *Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar*, Quincena fiscal, nº 8, 2013, (consultado en [www. westlaw.com](http://www.westlaw.com)).

CHECA GONZÁLEZ, C., *El valor en aduana y los distintos métodos para determinarlo de acuerdo con el Código Aduanero Comunitario*, Quincena Fiscal, nº17, 1993, (consultado en [www. westlaw.com](http://www.westlaw.com)).

FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2010.

FALCÓN Y TELLA, R., *El tratamiento en el IVA de las salidas de un depósito distinto del aduanero: especial referencia al nacimiento del derecho a la deducción*, Quincena fiscal, nº 12, 2000, (consultado en [www. westlaw.com](http://www.westlaw.com)).

- *El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario*, Revista técnica tributaria, nº. 64, 2004, pp. 21-32.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., *Nuevos sistemas de recaudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido para combatir el fraude y la evasión fiscal*, en VVAA Impuesto sobre el Valor Añadido. Aspectos conflictivos, LVI Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, pp. 473-491.

GRAU RUIZ, M.A.; BLANCO DALMAU, A., *La cooperación administrativa en el IVA entre los Estados miembros de la Unión Europea*, en VV.AA, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp. 381-406.

RAMOS PRIETO J.; GUERRA REGUERA M., *La devolución de los impuestos especiales satisfechos en el estado de origen como consecuencia de la circulación intracomunitaria de bienes en Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados* (coord. LASARTE ALVAREZ, F.J.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pp. 335-375.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El concepto de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Noticias de la Unión Europea, nº 331, 2012 (Ejemplar dedicado a: XXV años del IVA en España), pp. 59-81.

SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.; ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y Comercio Internacional: Importación, Exportación, Regímenes aduaneros, Operaciones Intracomunitarias, Servicios Internacionales*, Francis Lefebvre, 2005.

SOLANA VILLAMOR, F., *El régimen de depósito distinto de los aduaneros. Un posible tratado de paz entre el IVA y los Impuestos Especiales*, Impuestos, Tomo II, 1993, pp.151-180.

- *Tributación por IVA de las operaciones en régimen suspensivo de Impuestos Especiales (I)*, Impuestos, Año nº 13, nº 1, 1997, pp. 336-378

- *Tributación por IVA de las operaciones en régimen suspensivo de Impuestos Especiales (y II)*, Impuestos, Año nº 13, Nº 1, 1997, pp. 379-420
- *El IVA en las operaciones asimiladas a importaciones*, en VV.AA, *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, CISS, 2006, pp.31-85.

PELECHÁ ZOZAYA, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, 2009.